

I SERVICE LEVEL AGREEMENT PER LA GESTIONE DEI RAPPORTI TRA DIVISIONI: IL CASO ABIOTEN PHARMA

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO I: AZIENDE MULTI-DIVISIONALI.....	7
1 LE AZIENDE MULTI-DIVISIONALI	7
2 MODELLI DI STRUTTURA ORGANIZZATIVA	9
2.1 STRUTTURA FUNZIONALE	10
2.2 STRUTTURA DIVISIONALE	10
2.3 STRUTTURA A MATRICE.....	11
3 DECENTRAMENTO ORGANIZZATIVO.....	12
CAPITOLO II: SERVICE LEVEL AGREEMENT	15
1 INTRODUZIONE AI SERVICE LEVEL AGREEMENT	15
2 COMPONENTI CRITICI DI UNO SLA	18
2.1 DISPONIBILITÀ DEL SERVIZIO	19
2.2 TEMPISTICHE DEL SERVIZIO	20
2.3 AFFIDABILITÀ DEL SERVIZIO.....	21
2.4 GESTIONE DEL CAMBIAMENTO	21
3 CONTENUTI DI UNO SLA E MODELLI	22
3.1 CHECKLIST PER UNO SLA.....	23
3.2 CATEGORIE DI SLA.....	25
3.3 COMPLESSITÀ DI UNO SLA.....	26
4 APPLICAZIONE DEGLI ACCORDI SUI SERVIZI.....	27
4.1 SLA NEI RAPPORTI TRA BUSINESS UNIT	27
CAPITOLO III: MODALITÀ DI IMPLEMENTAZIONE E CONTROLLO DEI SERVICE LEVEL AGREEMENT	31
1 IMPLEMENTAZIONE DI UN SERVICE LEVEL AGREEMENT	31
1.1 PREPARAZIONE ALL'APPLICAZIONE DI UNO SLA	32
1.2 ANALISI DEI COMPONENTI CRITICI ED ANALISI DEI RISCHI.....	33
1.3 QUESTIONARIO SULLA SODDISFAZIONE DEL CONSUMATORE E SUL LIVELLO DI SERVIZIO.....	36
1.4 SLA PILOTA	38
1.5 APPLICAZIONE DELLO SLA E CICLO DI REVISIONE	39

2	METODOLOGIE DI CONTROLLO DI UN SERVICE LEVEL AGREEMENT	42
2.1	INDICATORI ED OBIETTIVI DI PERFORMANCE	44
3	PROBLEMATICHE DEGLI ACCORDI DI SERVIZIO	47
	CAPITOLO IV: PREZZI DI TRASFERIMENTO	49
1	UTILITÀ DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO IN AZIENDE CON PIÙ UNITÀ ORGANIZZATIVE.....	49
2	APPROCCI AI PREZZI DI TRASFERIMENTO	51
2.1	AMMINISTRATIVO-CONTABILE.....	51
2.2	APPROCCIO ORGANIZZATIVO	54
3	MODALITÀ TRIBUTARIE PER DETERMINARE I PREZZI DI TRASFERIMENTO.....	57
3.1	METODI BASATI SULLA TRANSAZIONE	57
3.1.1	<i>Confronto di prezzo (Comparable uncontrolled price method).....</i>	<i>57</i>
3.1.2	<i>Prezzo di rivendita (Resale price method).....</i>	<i>59</i>
3.1.3	<i>Costo maggiorato (Cost plus method).....</i>	<i>61</i>
3.2	METODI BASATI SUL PROFITTO	62
3.2.1	<i>Ripartizione dell'utile (Profit split method)</i>	<i>63</i>
3.2.2	<i>Margine netto della transazione (Transactional net margin method).....</i>	<i>64</i>
4	I PREZZI DI TRASFERIMENTO NELLA PROSPETTIVA GESTIONALE.....	65
4.1	IL RILIEVO GESTIONALE DELLE MODALITÀ DI CALCOLO	66
	CAPITOLO V: IL CASO ABIOGEN PHARMA	70
1	INTRODUZIONE AL SETTORE FARMACEUTICO.....	70
1.1	IL PRICING DEI PRODOTTI FARMACEUTICI	71
1.2	PROCEDURA DI RICERCA E SVILUPPO DI UN FARMACO	73
2	ABIOGEN PHARMA.....	73
2.1	DIVISIONE PHARMA	75
2.2	DIVISIONE MANUFACTURING	77
2.3	DIVISIONE RESEARCH & DEVELOPMENT	78
2.4	IL BILANCIO 2009 DI ABIOGEN PHARMA.....	79
3	I SERVICE LEVEL AGREEMENT IN ABIOGEN PHARMA.....	82
3.1	GLI SLA PER LA DEFINIZIONE DELLE FUNZIONI	84
3.2	METODOLOGIE DI NEGOZIAZIONE DEGLI SLA	85
3.3	GLI SLA PER LA GESTIONE DELLE RISORSE.....	85
3.4	I PREZZI DI TRASFERIMENTO	86

3.5	FORMAZIONE ALL'UTILIZZO DEGLI SLA	88
3.6	METODI DI VALUTAZIONE	89
3.7	GESTIONE DEGLI IMPREVISTI.....	89
3.8	ESEMPIO DI SLA	90
CONCLUSIONI		94
APPENDICE I: BILANCIO 2009 DI ABIOGEN PHARMA.....		96
BIBLIOGRAFIA		101

INTRODUZIONE

Le aziende sono sistemi sociali complessi, costituiti da persone che utilizzano strumenti ed idee per raggiungere un fine comune. Le aziende tendono all'espansione per riuscire a coprire più mercati geografici, per offrire una gamma di prodotti, raggiungere molteplici clienti. Si sono perciò organizzate seguendo una struttura che permettesse loro di articolarsi per funzione del processo produttivo, per area geografica, per settore seguito o secondo altre suddivisioni ad esse congeniali. Trattandosi di un sistema composto da persone, anche le aziende necessitano di regole e di procedure per funzionare al meglio, facendo cooperare le varie divisioni aziendali per seguire le politiche e la missione aziendale. In certi casi le aziende hanno costituito gruppi composti da più aziende, formalmente indipendenti, ma legate da stretti rapporti di natura commerciale e non.

Il presente lavoro esamina il caso delle aziende multi-divisionali, organizzate cioè come un'unica azienda che al suo interno presenta divisioni che godono di una parziale autonomia. Questo livello di autonomia offre grandi potenzialità all'azienda, poiché ogni divisione può seguire al meglio il suo settore di riferimento ed è libero di agire come meglio crede. L'autonomia è però anche un potenziale pericolo, poiché rischia di svincolare le singole divisioni dall'azienda nel suo insieme. Si corre infatti il rischio che ogni divisione agisca, nella sua autonomia, anche a scapito delle altre in modo da massimizzare il profitto, a scapito di quello dell'azienda nel suo complesso. Sono stati creati molteplici strumenti per ovviare a questo problema, legando tra loro le divisioni e facendo sì che queste seguano le decisioni del top management e collaborino tra loro, gestendo le risorse aziendali nell'ottica della crescita globale e non limitata alla sola divisione. Nel lavoro saranno discussi due strumenti utilizzabili con questa finalità.

Il primo strumento è il *Service Level Agreement* (abbreviato in SLA), una specie di contratto che definisce in maniera univoca e condivisa tra le parti un livello minimo di

servizio che un fornitore deve garantire al cliente. Lo strumento può essere efficacemente applicato sia come supporto a un contratto di fornitura di servizi che come regolatore dei rapporti tra un fornitore ed un cliente interni alla stessa azienda, che non possono stipulare un contratto. La sua utilità si estende anche alla programmazione e all'organizzazione aziendale, aiutando le varie divisioni a strutturare i servizi che offrono e a pianificare i servizi richiesti alle altre divisioni oppure alle aree di staff e di business.

Il secondo strumento è quello dei *Prezzi di Trasferimento*. Si tratta di uno strumento utilizzato principalmente in ambito fiscale per calcolare in maniera il più possibile oggettiva il prezzo di un bene o di un servizio che un'azienda di un gruppo presta a una consociata, in modo da non gonfiare o ridurre gli utili. Lo strumento può essere applicato anche nell'ambito di aziende multi-divisionali sia per individuare in maniera precisa il risultato economico di divisione quando è dovuto a scambi interni all'azienda, sia in fase di pianificazione per realizzare un budget divisionale che tenga conto dei servizi e dei beni richiesti o forniti ad un'altra divisione.

Questo lavoro è strutturato su cinque capitoli. Il primo introduce le aziende multi-divisionali, la loro struttura e le problematiche relative.

Il secondo ed il terzo capitolo sono dedicati ai service level agreement. Il secondo capitolo introduce lo strumento, spiega la sua utilità e la sua struttura, nonché le sue potenzialità come strumento per la gestione e la pianificazione in un'azienda multi-divisionale mentre il terzo capitolo affronta in dettaglio la metodologia della creazione, dell'applicazione e della verifica di un service level agreement, ed anche il modo di formare un'azienda all'utilizzo dello strumento.

Il quarto capitolo affronta i prezzi di trasferimento, spiegando le modalità di calcolo derivanti dalla normativa fiscale ed esaminandone il rilievo gestionale nel caso di aziende multi-divisionali.

Il quinto capitolo tratta il caso della Abiogen Pharma, un'azienda farmaceutica multi-divisionale con sede a Pisa che ha recentemente iniziato un percorso di applicazione degli SLA per disciplinare il ricorso a servizi e beni provenienti dall'interno dell'azienda e riuscire a pianificare il consumo di risorse dovuto alla fornitura interna di servizi.

CAPITOLO I: AZIENDE MULTI-DIVISIONALI

1 Le aziende multi-divisionali

Dall'osservazione dello scenario competitivo attuale si nota senza difficoltà come alle aziende moderne sia richiesto di fornire prodotti e servizi di alta qualità, disponibili in qualsiasi parte del mondo e che possano competere con quelli di concorrenti straniere. Il progresso tecnologico ha ridotto le distanze tra le parti del mondo, consentendo una maggiore presenza delle aziende in paesi diversi da quello di origine. Molte aziende hanno sfruttato queste possibilità e hanno aumentato la loro estensione territoriale, in modo da riuscire a raggiungere direttamente un maggior numero di potenziali clienti senza doversi affidare a distributori esterni, ma decidendo in autonomia le proprie politiche, commerciali e non solo. Altre aziende hanno invece deciso di diversificare il business ed offrire un insieme di prodotti differenti tra loro ma che condividono tecnologie, fattori produttivi o processi alla base, sfruttando economie di scopo o di gamma¹ (per esempio la Procter & Gamble che realizza prodotti chimici di larga diffusione, che spaziano da detersivi a cosmetici). Diversamente, alcune aziende si sono focalizzate su un solo business ed hanno espanso la loro gamma di prodotti in un unico ambito, per godere di economie di specializzazione e costruirsi una reputazione nel settore (si pensi per esempio al gruppo Danone, che possiede marchi e aziende distinte ma operanti tutte nel settore alimentare). Ci sono poi casi di aziende che mediante acquisizione si sono appropriate di marchi rivali, che usano come estensione della propria gamma di prodotto (per fare due esempi italiani il gruppo FIAT, che ha acquisito le rivali storiche Alfa Romeo e Lancia, e il gruppo Piaggio, attuale proprietario dei marchi Aprilia, Gilera, Derbi e Moto Guzzi). Si trovano anche esempi di grandi gruppi aziendali costituiti da holding che possiedono quote significative in aziende appartenenti a settori differenti e legate solamente da vincoli di proprietà (si

¹ Le economie di scopo sono quelle conseguite producendo due o più beni che condividono almeno in parte i fattori produttivi. Le economie di gamma sono invece quelle derivanti da realizzare assieme due o più prodotti che condividono parte del processo produttivo.

pensi in questo caso alla Altria, proprietaria del gruppo alimentare Kraft e del gruppo del tabacco Philip Morris oppure alle *keiretsu* giapponesi che operano in molteplici settori indipendenti).

In tutti i casi presentati sopra si vede senza difficoltà come la struttura aziendale ed il modo in cui vengono gestite le relazioni tra le varie aziende appartenenti al gruppo ricoprano un ruolo critico nel successo del gruppo e delle imprese che lo compongono.

La tendenza a creare strutture complesse, in grado di gestire unità che si occupano di diversi settori geografici, merceologici o funzioni aziendali non è presente solamente nei grandi gruppi aziendali, ma anche all'interno delle singole aziende. Si osserva infatti che la maggior parte delle aziende di medio-grande dimensione, sia parti di un più grande gruppo che autonome, hanno creato al loro interno un numero di più piccole unità organizzative (chiamate ASA oppure SBU²), combinazioni di prodotto-tecnologia-mercato che si occupano di gestire il business dell'azienda per un determinato prodotto, operando con una particolare tecnologia oppure gestendo un diverso mercato. Si assiste così alla comparsa in un'azienda di unità organizzative distinte e in parte autonome che svolgono diverse funzioni e sono gestite da un responsabile di ASA, che opera al fine di perseguire gli obiettivi di area, tenendo però come proprio riferimento i più ampi obiettivi aziendali stabiliti dal management centrale.

Come nei gruppi aziendali anche nelle aziende che presentano ASA, e hanno quindi autonomia a livello di unità organizzativa, esistono conflitti tra i diversi responsabili e con la direzione centrale. Per loro natura i responsabili di area cercheranno di ottenere il massimo profitto per l'ASA di loro responsabilità, e se non adeguatamente gestiti dall'alto potrebbero non tenere di conto del fatto che il profitto deve essere a livello di azienda più che di ASA. Il management superiore dovrà quindi prevedere meccanismi

² ASA sta per Area Strategica di Affari, mentre il termine SBU è la sua traduzione inglese, Strategic Business Unit.

atti a far cooperare più che competere le varie ASA, evitando che agiscano a scapito l'una dell'altra ma che collaborino a mettere in atto le strategie aziendali.

Il management dovrà inoltre realizzare strumenti di controllo e misurazione delle performance adeguati per valutare le ASA non sulla base dei loro risultati economici a se stanti (come se si trattasse di aziende totalmente indipendenti), ma sulla base del loro contributo al risultato globale di azienda. A differenza infatti dei gruppi aziendali, dove le aziende sono autonome giuridicamente e spesso non hanno alcun rapporto, le ASA di una singola azienda sono racchiuse in un'unica entità giuridica e hanno sempre rapporti di varia natura.

Altro punto cardine dei rapporti tra ASA è il grado di autonomia di cui godono i vari responsabili e il grado di dipendenza diretta dalla direzione centrale, stabilito dalle politiche del decentramento che l'azienda mette in atto.

Nel corso del lavoro saranno presentati due strumenti, i *service level agreement* e i *prezzi di trasferimento*, che aiutano il management centrale nello stabilire i rapporti tra le ASA (o anche le aziende di un gruppo) in maniera definita ed equa per le parti in causa. In seguito sarà presentato il caso della Abiogen Pharma, azienda che risiede a Pisa e che presenta ASA di funzione che cooperano tra loro, utilizzando anche gli strumenti dei *service level agreement* e dei *prezzi di trasferimento*.

2 Modelli di struttura organizzativa

Come accennato in precedenza, per riuscire a gestire un'azienda che presenta diverse unità di business occorre stabilire un insieme di regole precise e adattabili alle circostanze per gestire i rapporti tra le divisioni.

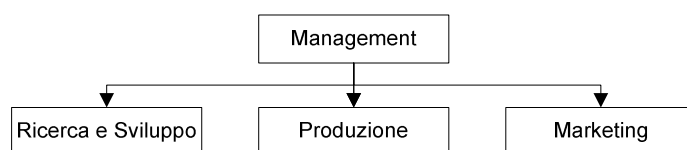
A seconda delle esigenze dettate dal mercato in cui l'impresa si trova ad operare, la direzione centrale strutturerà ASA dedicate allo svolgere funzioni aziendali oppure all'occuparsi di un determinato prodotto del proprio portafoglio oppure a utilizzare una particolare tecnologia presente tra le competenze dell'azienda. Da questa definizione

dell'ambito delle ASA nasce la struttura organizzativa dell'azienda, i cui modelli principali saranno ora presentati.

2.1 *Struttura funzionale*

Si tratta della struttura più semplice, dove ogni ASA si occupa di una diversa funzione aziendale. Tutte le attività svolte vengono raggruppate in una funzione, che si occupa di ogni aspetto delle attività che sono state assegnate, sotto la guida di un responsabile di funzione. La struttura funzionale consolida le conoscenze e le capacità umane relative a una specifica attività, permettendo di realizzare economie di specializzazione³ vista la dedizione del personale ad un'unica funzione e di scala, visto che l'attività è tutta concentrata in un unico luogo. Questa struttura è adatta nel caso di uno o pochi prodotti, poiché nel caso di molti prodotti la struttura diventa molto estesa e si genera un accumulo di decisioni per il manager di funzione, che deve tenere sotto controllo più prodotti e più mercati di sbocco. Un altro difetto che si può individuare è la visione ristretta degli obiettivi aziendali, dal momento che ogni responsabile si dedica solo alla sua funzione senza pensare al contributo delle altre, e di conseguenza lo scarso coordinamento orizzontale tra le varie unità. Si tratta di una struttura verticale, dove i manager di funzione hanno la responsabilità di tutto lo svolgimento di una funzione.

Figura 1 - Struttura funzionale



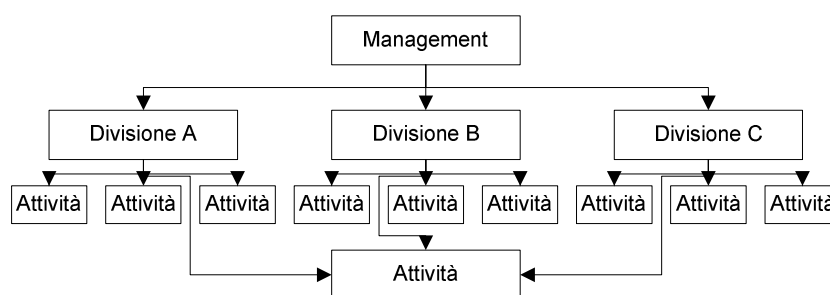
2.2 *Struttura divisionale*

Nella struttura divisionale le unità sono organizzate sulla base del prodotto, del mercato o del settore del quale si deve occupare. Operando un raggruppamento per settore di competenza si raggiungono risultati migliori nel coordinamento delle varie

³ Si definisce economia di specializzazione il risparmio o la maggiore qualità per un prodotto realizzato da personale che opera una sola funzione, specializzandosi in questa.

funzioni che collaborano alla realizzazione del prodotto o alla gestione del mercato. Pur risultando meno specializzate rispetto alle unità funzionali, le unità divisionali hanno una visione completa del mercato o del prodotto, e lo possono gestire nel modo che ritengono più adeguato. L'ambiente viene monitorato costantemente (trattandosi di un ambiente ristretto) ed i cambiamenti sono più rapidi, non dovendo passare dal management centrale. Pur essendo maggiori l'autonomia e il coordinamento funzionale, la specializzazione e le economie di scala ne risentono. Questa struttura è indicata quando l'azienda ha in portafoglio molti prodotti oppure opera su mercati distinti con caratteristiche diverse. Riguardo ai mercati si può notare come, oltre alla divisione secondo un criterio geografico, si possano distinguere i mercati anche per tipologia di clientela (per esempio business to business e business to customer). In questo tipo di struttura possono esistere anche attività gestite a livello centrale che vengono utilizzate da tutte le divisioni (per esempio la ricerca e sviluppo condivisa tra i vari mercati, oppure il marketing condiviso tra i diversi prodotti) ed organizzate sotto forma di unità di business o di staff. Si tratta di una struttura orizzontale, che prevede collaborazione tra le varie funzioni.

Figura 2 - Struttura divisionale

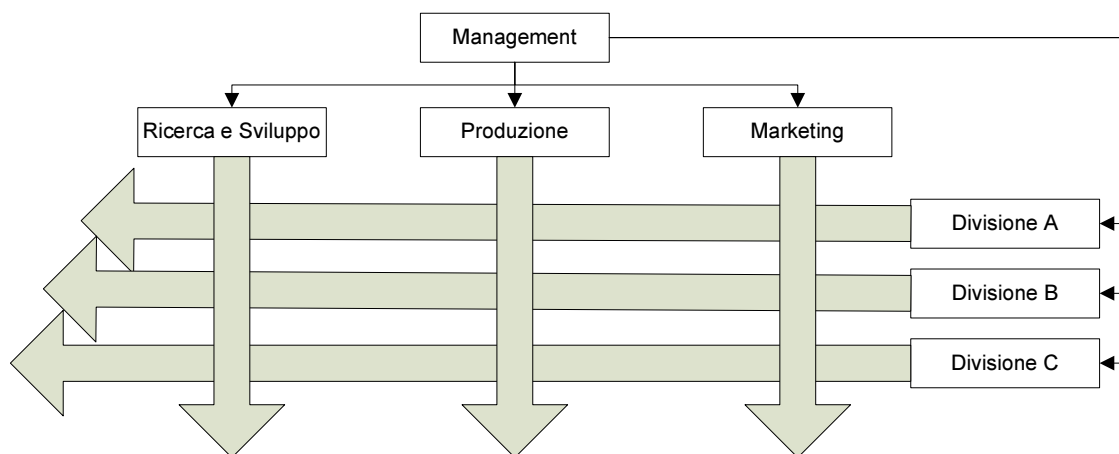


2.3 Struttura a matrice

Il terzo modello di struttura presentato è la struttura a matrice, versione ibrida delle due strutture presentate in precedenza. Si tratta di una struttura complessa, dove esistono responsabili sia di funzione che di divisione, che gestiscono le attività in modo trasversale. Si riuniscono quindi sia le esigenze di specializzazione in una

funzione (poiché esiste una suddivisione per funzione) che quelle di considerazione globale di un prodotto o di un mercato. La struttura è quindi sia verticale che orizzontale, poiché esistono responsabili di funzione (verticali) e manager addetti alle relazioni tra le varie funzioni in relazione a un determinato prodotto o mercato (orizzontali). Una struttura così costituita risulta quindi molto flessibile, visto che i responsabili di funzione adattano le risorse ai vari prodotti sulla base delle esigenze espresse dai responsabili di divisione, ma anche specializzata, dato che le funzioni sono raggruppate. La struttura a matrice è però molto complessa sia da progettare che da gestire. Infatti i dipendenti sono sottoposti a una duplice autorità (divisione e funzione), che può portare a conflitti tra i manager e confusione nei dipendenti, e necessita di notevoli sforzi per il coordinamento delle varie attività e per la risoluzione dei conflitti tra manager di funzione e di divisione e tra i vari manager di divisione (poiché le risorse sono finite e devono essere suddivise tra le varie divisioni).

Figura 3 - Struttura a matrice



3 Decentramento organizzativo

I processi di decentramento organizzativo stabiliscono quanta deve essere l'autonomia dei responsabili di divisione e/o di funzione. Generalmente questa autonomia dovrebbe essere tanto maggiore quanto è maggiore la dinamicità dell'ambiente nel quale la divisione o la funzione opera. Le strutture presentate precedentemente aiutano nello stabilire chi sono i responsabili e di che cosa si occupano; questo rende più semplice il

processo di analisi della stabilità del mercato di operazione e quindi il management centrale può determinare più facilmente le deleghe che deve fornire ai responsabili.

Realizzando il decentramento organizzativo mediante una struttura divisionale, le decisioni manageriali vengono prese a livelli più bassi della piramide, direttamente dove sono disponibili le informazioni ed avranno luogo le azioni, senza l'obbligo per i manager intermedi di risalire la catena di comando fino al vertice della piramide aziendale. I manager di livello inferiore si sentiranno quindi maggiormente responsabilizzati, sviluppando uno stile imprenditoriale che permetta loro di cogliere le opportunità presenti nell'ambiente locale, essendo responsabili delle decisioni e avendo l'autorità necessaria ad intraprenderle. Per il management centrale questo significa anche una diminuzione del carico di lavoro, dato che non devono ricevere le informazioni dai livelli più bassi, esaminarle e poi decidere. Agendo in questo modo i tempi sono estremamente ridotti, e il management può intervenire solamente qualora si verificano condizioni critiche (secondo la filosofia del *management by exception*).

Responsabilità ed autorità sono un binomio fondamentale del decentramento organizzativo, e devono essere commisurate l'una all'altra. Un manager che non ha l'autorità di cambiare le cose non può essere ritenuto responsabile dei risultati di un'unità che non dirige a pieno, così come un manager che ha l'autorità per gestire in autonomia la sua divisione, deve esserne responsabile. Per autonomia si intende solitamente l'autonomia verticale, ossia il livello di discrezionalità ed autorità che possiede un manager intermedio nei processi direzionali. Esiste anche un'autonomia orizzontale, relativa invece alla discrezionalità nella gestione delle interrelazioni con le altre unità organizzative. La discrezionalità consiste in questi casi solitamente nell'impostare le relazioni come cooperative o collaborative, oppure nel definire il livello di scambi interni. La condivisione di risorse scarse, la competizione nei mercati di approvvigionamento e di sbocco, i trasferimenti interni e l'interdipendenza nei risultati sono snodi critici per le decisioni relative alle relazioni orizzontali, e devono essere tenuti sotto controllo da parte del management centrale per evitare conflitti tra

le unità organizzative. Come sarà mostrato in seguito i service level agreement sono un ottimo strumento che il management centrale può utilizzare per impostare le relazioni orizzontali.

CAPITOLO II: SERVICE LEVEL AGREEMENT

1 Introduzione ai Service Level Agreement

I consumatori attuali si aspettano un prodotto, oppure un servizio, privo di difetti, che corrisponda alle loro aspettative e che sia commisurato al prezzo d'acquisto da loro pagato. Le stesse considerazioni valgono anche quando il consumatore è un'azienda che acquista un prodotto da un suo fornitore. Il fornitore stipula con l'azienda un contratto di fornitura dove sono specificate le caratteristiche tecniche dei prodotti, il prezzo, ed in molti casi anche quanto tempo deve passare tra l'ordine e la consegna. Questi rapporti possono evolvere nel tempo, arrivando a creare una situazione di partnership tra fornitore e cliente, specificando chiaramente le esigenze di ciascuna delle due parti e negoziando un accordo che sia equo e condiviso da entrambi.

Oltre alla fornitura di oggetti fisici, le aziende richiedono all'esterno anche la fornitura di servizi di altro genere, che possono variare dalla manutenzione degli impianti alla logistica in entrata e in uscita dal magazzino, fino alla gestione della contabilità. Dal momento che i servizi sono spesso immateriali, o comunque meno definibili nelle proprie specifiche rispetto ad un prodotto fisico, risulta difficile per le aziende redigere un contratto di fornitura di servizi con il proprio fornitore, e questa situazione può portare a ritardi e disservizi per l'azienda cliente.

Ancora più complicata è la situazione nella quale il fornitore e il cliente sono parte dello stesso gruppo aziendale o addirittura divisioni o aree funzionali della stessa azienda.

Per fare un esempio, un'azienda può ottenere informazioni precise sulla fornitura di energia da parte della compagnia elettrica, conoscendo costi, potenza erogata e periodi di interruzione del servizio. Risulta invece molto più difficile definire i costi e la tempistica di servizi ugualmente fondamentali come la gestione del magazzino e della fatturazione.

Lo sviluppo del commercio elettronico, e la conseguente realizzazione e manutenzione di siti internet, ha dato impulso alla creazione di una metodologia applicabile sia per la specificazione delle caratteristiche dei servizi business to business che per la risoluzione delle problematiche precedentemente accennate. Nella predisposizione dei contratti per i servizi di e-commerce o di altri servizi di IT è stato necessario definire con chiarezza parametri come il massimo downtime ammissibile, la velocità delle transazioni e altre caratteristiche tecniche, in modo che l'azienda committente possa avere sotto controllo le specifiche di servizio definite in un modo univoco e condiviso dalle parti. Le parti si accordano quindi su un livello minimo del servizio, definendo le specifiche del servizio e assicurando l'una all'altra che il servizio non potrà scendere sotto questo standard concordato.

Questa metodologia si è in seguito estesa oltre l'ambito dell'IT, trovando applicazione inizialmente negli accordi di fornitura per servizi intra-aziendali, prestati da una divisione a un'altra. La divisione fornitrice di servizio eroga quindi alla divisione cliente un servizio le cui specifiche sono state in precedenza contrattate e definite con livelli oggettivi. Agendo con queste modalità, la divisione cliente ottiene delle certezze relativamente alla qualità, alle tempistiche e in certi casi anche al costo del servizio erogato.

Così facendo, anche nei servizi interni ad una stessa azienda si applicano accordi ben definiti che spingono il fornitore di servizi a comportarsi così come si comporterebbe per un servizio offerto all'esterno, quindi con maggiore controllo e spinta motivazionale.

Questo tipo di definizione delle caratteristiche del servizio ha trovato applicazione oltre che nell'ambito interno anche nei contratti di fornitura di servizi tra aziende diverse, formandone parte integrante, grazie alla dettagliata specifica di requisiti minimi da soddisfare che non lascia spazio ad ambiguità e interpretazioni errate.

Il termine che definisce questo tipo di accordi sulle caratteristiche dei servizi è *service level agreement* (abbreviato in SLA), che si traduce in italiano come *accordo sul livello di servizio*.

Uno SLA è quindi “*un accordo tra il fornitore di servizio e il suo cliente che quantifica il livello minimo accettabile (misurabile) del servizio per il consumatore*”⁴.

Le specifiche devono quindi essere negoziate e riconosciute come applicabili da entrambe le parti, e inoltre definire un livello minimo (misurabile attraverso indicatori oggettivi) sotto al quale il consumatore non è disposto a scendere e che il fornitore può garantire di mantenere nel tempo.

Il livello minimo accettabile deve essere adeguato sia alle richieste del consumatore che alle capacità del fornitore. Per il consumatore si tratta di capire quali sono le sue esigenze relative al servizio, ossia se necessita di un servizio di alto livello (con alti costi da sostenere e bassi rischi da correre), oppure se preferisce un servizio di più basso livello (meno costoso ma con più rischi di disservizio).

Figura 4 - Piramide costi e rischi



Come si osserva in Figura 4 all'aumentare del livello di servizio richiesto, il rischio di assenza o inadeguatezza del servizio diminuisce, ma il costo aumenta, spesso in maniera più che proporzionale.

⁴Hiles (2000: p. 4)

Negoziare il livello minimo accettabile è quindi un processo che richiede al cliente di stabilire quanto il servizio è importante e definire in modo univoco e privo di ambiguità specifiche tali da bilanciare il livello del servizio (ossia qualità ed affidabilità) con il costo che si è disposti a sostenere. Un minimo troppo basso lascia l'azienda esposta a rischi sul servizio, e non è quindi adeguato ai servizi critici, pur essendo poco costoso. Al contrario fissare un minimo troppo alto genera costi elevati, che possono portare a sprechi qualora si tratti di servizi non critici.

In uno SLA possono inoltre essere previste specifiche dipendenti da uno o più parametri rappresentativi di situazioni momentanee del cliente o dell'ambiente. Per esempio uno SLA relativo alla logistica delle spedizioni può prevedere specifiche più elevate nei periodi vicini al Natale, dove si prevede un numero di spedizioni maggiore. Oppure nello SLA del servizio di imbottigliamento per una bevanda si possono prevedere specifiche più basse per un mese, qualora nel mese precedente si siano verificate vendite inferiori ad un dato volume.

Il “minimo” così definito è quindi un minimo ragionato sotto al quale l'azienda cliente non può scendere (pena danni al suo business) e sopra al quale non conviene salire (per non sostenere costi inutili), che può anche essere variabile in base a esigenze temporanee.

2 Componenti critici di uno SLA

Per ottenere un accordo sui servizi efficace e applicabile è necessario riconoscere gli ambiti nei quali l'accordo deve applicarsi e i necessari requisiti da rispettare. Per individuare i parametri chiave di un servizio di qualità, e quindi i requisiti da negoziare in uno SLA, possono essere di aiuto le linee guida sulla gestione della qualità della serie ISO 9000. La ISO 9004 dedicata al miglioramento delle prestazioni delle organizzazioni indica i parametri chiave per la qualità dei servizi, parametri che possono essere utilizzati in uno SLA per individuare alcuni punti da negoziare. Usando la norma ISO come guida si possono riconoscere alcuni ambiti (oltre chiaramente alle

caratteristiche tecniche del servizio) che uno SLA efficace deve coprire e che risultano essere comuni a diversi tipi di servizio:

- Capacità del servizio, risorse utilizzabili, disponibilità, accessibilità;
- Tempo di risposta, durata del processo, accuratezza;
- Affidabilità, gestione delle non conformità;
- Gestione del cambiamento.

Nei paragrafi successivi analizzeremo singolarmente ciascun ambito degli SLA.

2.1 Disponibilità del servizio

Il primo gruppo (capacità del servizio, risorse utilizzabili, disponibilità, accessibilità) è relativo alla disponibilità del servizio, intesa come capacità dell'utente di accedere al servizio in relazione alle sue esigenze. Un servizio richiesto in orario di lavoro richiede infatti una disponibilità molto più alta rispetto a un servizio svolto in overnight. Per un cliente la disponibilità è strettamente correlata all'accessibilità. Se un servizio è disponibile ma il cliente non riesce ad accedervi, quel servizio viene percepito come assolutamente non disponibile. Si deve inoltre considerare una disponibilità adeguata al carico richiesto al fornitore di servizio, che può variare a seconda dell'orario (ad esempio maggiore in orario di ufficio, ridotta negli altri orari), del periodo dell'anno o in base ad altri parametri. Per definire correttamente la disponibilità occorre definire ogni componente del servizio e le sue dipendenze o collegamenti. Le risorse sono strettamente collegate alla disponibilità, in quanto devono essere adeguate alle richieste del cliente, ma essere anche modificabili nel caso di richieste per una maggiore o minore disponibilità del servizio. Allo stesso modo la disponibilità e le risorse dipendono dalla performance attesa, dato che sono necessarie più risorse per un servizio con alte richieste e queste risorse possono non essere disponibili nei modi e nei tempi in cui lo sono per un servizio con richieste più basse.

Definita quindi la routine occorre focalizzarsi sulla gestione delle eccezioni e sui tempi che il fornitore ha a disposizione per ripristinare la situazione senza creare eccessive attese per il cliente.

Un servizio dipende da un numero variabile di componenti (risorse umane, conoscenze, documenti, attrezzature, tecnologia e altro). La mancata disponibilità di un servizio può dipendere dalla non disponibilità di alcuni componenti critici, che devono essere identificati e tenuti sotto controllo.

2.2 Tempistiche del servizio

Il secondo gruppo (tempo di risposta, durata del processo, accuratezza) riguarda in generale il tempo che passa da quando il cliente decide di voler ottenere un servizio a quando effettivamente lo ottiene. Occorre quindi definire anzitutto un tempo massimo accettabile di attesa tra quando il cliente richiede il servizio e quando il fornitore inizia il suo processo produttivo (detto *tempo di risposta*), e quantificare una durata massima del processo produttivo in relazione alla fornitura di un servizio che risponda alle richieste del cliente. Il trade-off tra velocità e qualità del servizio deve essere anch'esso definito, adeguando la velocità al livello di qualità richiesto oppure definendo specifiche differenti per servizi erogati in un tempo ridotto, specifiche che possono essere richieste in condizioni di emergenza da parte del cliente (per esempio una ricerca di mercato compiuta in un mese non potrà avere la stessa accuratezza di una compiuta in sei mesi, e questo deve essere reso estremamente chiaro al cliente). Dal momento che aumentare la velocità senza ridurre la qualità ha un costo molto elevato, in uno SLA devono essere definiti dei tempi coerenti sia con le risorse che il fornitore di servizi ha a disposizione, sia con le richieste del cliente (ed eventualmente il prezzo che è disposto a pagare). Per un servizio in real time il tempo di risposta e la durata del processo sono quasi istantanee, e per avere un servizio accurato occorrono ingenti investimenti, mentre un servizio di back office che ha tempi molto più lunghi può essere realizzato con poche risorse ma comunque con una sufficiente accuratezza.

2.3 Affidabilità del servizio

Nel terzo gruppo (affidabilità, gestione delle non conformità) si definiscono le conseguenze di un servizio non conforme agli standard pattuiti e la probabilità che questo accada. Nel caso di un servizio con alti volumi (ad esempio l'imbottigliamento di una bibita) alcuni errori sono fisiologici, ma occorre definirne una percentuale massima tollerabile, tenendo sempre di conto i costi per aumentare questa affidabilità e le oggettive necessità del cliente. In altri casi (ad esempio consulenze o servizi commerciali) l'affidabilità è relativa alla qualità del servizio erogato, e non possono essere previste percentuali di errori tollerabili. In questi casi negli SLA si definiscono le responsabilità per il fornitore in caso di servizi non adeguati alle richieste e le modalità con le quali queste non conformità vengono gestite dalle due parti (penali, ripetizione del servizio, etc.) che devono essere adeguate alla criticità che il servizio ricopre per il cliente.

2.4 Gestione del cambiamento

La gestione del cambiamento riguarda la capacità di un fornitore di servizi nel gestire modifiche alle modalità di realizzazione o erogazione del servizio, nonché la capacità di adeguarsi alle nuove richieste da parte dei clienti. Nuove tecnologie o modalità innovative di realizzare un processo possono portare il fornitore a voler modificare il modo nel quale il servizio viene realizzato ed erogato, così come le mutate esigenze del cliente possono portare alla definizione di nuove specifiche. Il fornitore deve quindi sperimentare nuove procedure che si adeguino all'evoluzione della tecnologia e delle risorse impiegabili ed ottimizzino il processo di erogazione e di produzione del servizio. Occorre perciò che il fornitore svolga dei test su queste nuove modalità e misuri se queste sono adeguate alle richieste o se ottimizzano l'erogazione del servizio. A questo punto dovrà aggiornare sia gli accordi con le parti (cliente, sub-fornitori) che le procedure da far seguire al personale. Infatti una mancata consapevolezza del cambiamento da parte di tutti i soggetti coinvolti (risorse umane, clienti, sub-fornitori, etc.) può portare a una non disponibilità del servizio oppure a un'errata implementazione delle procedure, portando quindi a risultati inattesi. Il

fornitore deve inoltre tener conto del fatto che il cliente avrà bisogno del normale livello di servizio durante le fasi di test e di implementazione delle nuove procedure o tecnologie. Il fornitore e il cliente dovranno quindi negoziare l'eventuale non disponibilità del servizio nel caso di modifiche alla sua realizzazione e/o erogazione.

3 Contenuti di uno SLA e modelli

Come dice il nome un service level agreement è un accordo sul livello di un servizio. Il suo ambito è quindi la fornitura di un servizio, che dovrà essere descritto nelle sue modalità, per un determinato periodo di tempo da un fornitore a un cliente, che dovrà esplicitare le sue richieste e le sue aspettative.

Relativamente alla definizione del servizio occorre porsi le domande chiave: in che cosa consiste il servizio, dove viene realizzato ed erogato, quando ed in quanto tempo viene realizzato, chi lo realizza, come lo realizza, per chi lo realizza?

Occorre considerare che uno SLA deve essere applicabile in modo preciso tra cliente e fornitore, ma non può definire il livello minimo accettabile di ogni parametro misurabile. Considerato che devono essere riportate necessariamente le specifiche tecniche del servizio, uno SLA con troppi parametri di dettaglio risulterebbe poco leggibile, poco applicabile e poco chiaro. Inoltre un vasto numero di parametri da monitorare porterebbe ad un elevato costo di controllo.

Esistono delle checklist molto estese e dettagliate dei possibili indicatori da misurare e definire in uno SLA per quantificare il livello del servizio, ma chiaramente non tutti questi indicatori si adattano ad ogni servizio. Per ottenere uno SLA funzionale occorre quindi selezionare gli indicatori critici o comunque significativi per il servizio in oggetto attorno ai quali occorre costruire una trattativa tra cliente e fornitore, assegnando anche un diverso peso a ciascuno di essi a seconda delle esigenze e del tipo di servizio. Nello SLA per un'analisi di mercato ci si focalizzerà sulla sua ampiezza e sulla sua accuratezza, mettendo in secondo piano il tempo di risposta, che invece sarà un cardine dello SLA del servizio di manutenzione computer di una

software house. Il cliente dovrà inoltre esplicitare le sue richieste, fornendo specifiche per eventuali picchi di domanda.

Il costo deve essere trattato sia negli accordi che prevedono la vendita di un servizio sul mercato, sia in quelli che prevedono un prezzo di trasferimento per servizi prestati tra unità collegate (tematica che sarà approfondita nei capitoli successivi). Allo stesso modo uno SLA prevede generalmente delle penali per la non conformità e il mancato rispetto delle scadenze.

3.1 Checklist per uno SLA

Nella letteratura relativa agli accordi sui livelli di servizio esistono manuali specifici che presentano liste di parametri ritenuti importanti nella maggior parte degli accordi sui servizi, parametri che le parti in causa possono utilizzare come base per costruire il proprio specifico SLA. Come esempio si riporta una checklist ridotta che indica i contenuti chiave di uno SLA, adattabile a diverse configurazioni di servizio, derivante dal lavoro svolto nel 1988 da G. W. Miller per la American Airlines:⁵

- Scopo dell'accordo;
- Durata dell'accordo;
- Descrizione del servizio:
 - Presentazione del servizio;
 - Periodo di picco;
 - Periodo critico;
 - Impatti e costi della non disponibilità;
 - Disponibilità:
 - Definizione di disponibilità;

⁵Hiles (2000: p. 81-82)

- Disponibilità delle componenti del servizio.
- Numero di transazioni richieste;
- Tempo di risposta per tipo di transazione;
- Previsione dell'evoluzione durante il periodo (se applicabile);
- Lavoro realizzabile in background;
- Accuratezza:
 - Dell'input;
 - Del processo produttivo;
 - Dell'output.
- Sicurezza.
- Non disponibilità programmata (manutenzione, festività);
- Supporto al cliente;
- Gestione del cambiamento;
- Misurazione del livello del servizio;
- Rapporti sul livello del servizio;
- Gestione del fallimento (penali, ripetizioni, etc.);
- Contatti;
- Accordi sul costo del servizio (se applicabile).

Questi sono i contenuti minimi che uno SLA dovrebbe avere. A seconda del tipo di accordo e del tipo di servizio la lista deve essere modificata dalle parti in modo da

contenere tutte le informazioni significative per cliente e fornitore ed evitare ambiguità.

3.2 *Categorie di SLA*

Così come ogni servizio, ogni cliente e ogni fornitore è diverso dagli altri, così anche gli SLA sono diversi tra loro nei contenuti, e talvolta anche nella struttura. Si possono però individuare quattro categorie tipiche di modelli di SLA che clienti e fornitori utilizzano nei loro accordi⁶.

- Lo *Shell SLA* consiste in una checklist standard (simile a quella presentata in Appendice 1) sulla cui base le parti selezionano i punti critici per il loro accordo eliminando le parti non necessarie, adattando quindi un modello generale ampio (e sovra dettagliato) alle loro esigenze.
- Il *Template SLA* viene realizzato come raccolta di condizioni generiche per ogni tipo di servizio possibile per ogni tipo di cliente possibile. Per uno specifico accordo non è rilevante, poiché troppo ampio e generico, ma costituisce una guida di riferimento per le condizioni generali da integrare caso per caso con le specifiche criticità del servizio in oggetto.
- Il *Model SLA* è il tipo di accordo più utilizzato nei rapporti tra divisioni e aree funzionali di una stessa azienda oppure per servizi specifici e particolareggiati. Prevede la negoziazione delle condizioni caso per caso, costituendo quindi il frutto di una discussione personalizzata tra cliente e fornitore.
- Lo *Standard SLA* è il modello utilizzato solitamente nei servizi commerciali e prevede condizioni e accordi standard che un fornitore rivolge per un singolo servizio a tutti i suoi potenziali clienti. Tende a essere dalla parte del fornitore, che in questo caso ha un potere contrattuale superiore al suo cliente.

⁶ Hiles (2000, p. 83-84)

3.3 Complessità di uno SLA

Uno SLA può inoltre essere integrato da appendici che aggiungono dettagli all'accordo principale. Generalmente le appendici presentano le modalità di classificazione delle non conformità all'accordo e la loro risoluzione, le modalità di calcolo del prezzo del servizio (se applicabili) e il manuale tecnico del servizio trattato. La scelta di inserire queste condizioni nelle appendici invece che nel corpo dell'accordo è dettata dalla volontà di rendere l'accordo snello nei dettagli e più leggibile.

Nella realizzazione di uno SLA occorre infatti tenere conto di come spesso la prima causa di fallimento sia l'eccessiva complessità dell'accordo, e quindi occorre limitare la sua lunghezza ed il suo grado di dettaglio, focalizzandosi sui punti critici ed evitando aspetti poco utili o ridondanti. Segue uno schema esemplificato di SLA che può essere utilizzato per gli accordi semplici.

Tabella 1 - Modello base di SLA

Categoria di servizio: Tipo di servizio: Fornitore del servizio: Cliente del servizio:	
Definizione del servizio:	Limiti del servizio:
Modalità di erogazione:	Responsabilità del fornitore:
Misurazioni del livello di servizio: <ul style="list-style-type: none">• Disponibilità• Affidabilità• Tempo di risposta	Responsabilità del cliente:

4 Applicazione degli accordi sui servizi

Il ruolo di uno SLA è quello di formalizzare le aspettative reciproche e le regole tra cliente e fornitore, nonché quello di fornire criteri oggettivi per la misurazione del livello di servizio erogato.

Dal punto di vista del cliente questo porta ad un'analisi delle esigenze relative al servizio, con una formalizzazione per la quale è necessario un profondo esame della criticità del servizio ed una parametrizzazione del livello richiesto. Dal punto di vista del fornitore, tale dettaglio è utile per sapere di che cosa il cliente abbia realmente bisogno e quindi se è in grado o meno di fornirlo rispettando le condizioni.

Senza un tale dettaglio nelle richieste, il fornitore potrebbe erogare un servizio difforme alle richieste del cliente, che potrebbe avere problemi legati alla mancata realizzazione delle proprie aspettative. La formalizzazione propria degli SLA è quindi utile come supporto ad un contratto di fornitura di servizi tra un cliente ed un fornitore esterno.

La metodologia degli SLA produce un insieme di requisiti per il livello minimo accettabile di un servizio. Nel caso di accordi tra organizzazioni distinte può quindi essere alla base di un contratto di fornitura, rafforzato dalla presenza di parametri misurabili, oggettivi e condivisi da rispettare per entrambe le parti. Spesso si assiste infatti al mancato rispetto di contratti (con danni per fornitore e cliente) dovuto a un'errata specifica dei parametri del servizio.

4.1 SLA nei rapporti tra business unit

L'applicazione del metodo degli SLA può portare a grandi benefici nel caso dei rapporti tra divisioni ed aree funzionali di una stessa azienda o di aziende dello stesso gruppo, dove i rapporti non sono generalmente regolate da contratti o, se lo sono, i contratti non sono stringenti. La formalizzazione porta infatti il fornitore a conoscere veramente di che cosa il cliente ha bisogno e ad organizzarsi per soddisfare queste aspettative. Un'unità organizzativa che si trova "costretta" a rispettare parametri

oggettivi si trova di fronte a una pressione superiore rispetto ad una richiesta di servizio senza condizioni ben definite, e ha una maggiore spinta a compiere bene il suo lavoro, con un vantaggio per il cliente, e quindi per l'intera azienda.

Recentemente alcune aziende (tra le quali Abiogen Pharma, cui il lavoro si riferisce) hanno deciso di adottare la metodologia degli SLA per regolarizzare gli scambi di servizi/prodotti tra le divisioni, le aree di business e le aree di staff, indirizzando da un lato i clienti a ripensare alle loro richieste per renderle coerenti con la loro strategia e con le loro necessità e dall'altro i fornitori a comportarsi come farebbero sul mercato esterno. Altro elemento utile in tal senso è lo stabilire un *prezzo di trasferimento* per questo scambio di servizi, argomento che sarà trattato in seguito.

In un'azienda, gli SLA vanno a creare procedure e requisiti standardizzati per i vari servizi gestiti dalle singole unità di business o di staff, in modo da impedire che in una stessa azienda esistano più modi di portare avanti uno stesso servizio o di definire il medesimo parametro.

La stesura di uno SLA per un determinato servizio deve essere successiva a un esame dei rapporti delle divisioni (tra loro e con le aree funzionali) relativamente alla richiesta e all'erogazione di servizi, e quindi traccia una rete di interdipendenza tra le unità organizzative e la gestisce in una maniera determinata e tenuta sotto controllo da documenti e procedure interne, sotto il controllo del soggetto che propone gli SLA e che ne cura l'implementazione (generalmente l'amministratore delegato o comunque persone che ne ricevono il mandato).

Durante la fase di negoziazione di uno SLA i responsabili della divisione cliente e della divisione erogante del servizio, dovranno accordarsi sul numero di erogazioni del servizio e sulla sua tempistica. In questo modo, una volta definita la durata media di un servizio e il numero di persone richieste, la divisione fornitrice sarà in grado di

calcolare la durata in termini di *full time equivalent*⁷ del servizio richiesto e, di conseguenza, di quanti FTE necessiterà per erogare i servizi richiesti dal cliente. L'unità fornitrice potrà rendersi facilmente conto se le sue risorse (umane e non solo) sono adeguate per soddisfare la domanda del cliente senza ritardi o perdite di qualità del servizio. Nel caso in cui queste risorse non siano adeguate, il fornitore potrà rinegoziare l'ammontare di servizi richiesti dal cliente, oppure decidere per un aumento di risorse da dedicare alla fornitura del servizio in questione. A livello superiore, in fase di budget e di pianificazione, l'azienda potrà riallocare personale o risorse nel budget di periodo, in modo da garantire ai fornitori di servizi la capacità di soddisfare la domanda dei clienti, ed ai clienti la possibilità di ottenere i servizi richiesti nei tempi e con il livello di qualità richiesti.

Sul versante organizzativo, gli SLA sono utili in un'azienda anche per definire in modalità univoca e oggettiva le richieste delle unità e per creare una rete di relazioni tra le varie unità. Agendo in questo modo, le unità clienti dovranno definire le loro richieste in modo corrispondente alle loro reali esigenze, calcolando la quantità di servizi richiesti e il minimo accettabile di cui necessitano. Le unità fornitrici avranno ben chiari i servizi che dovranno erogare e potranno pianificare il lavoro in maniera ottimale per soddisfare i clienti.

Una ulteriore conseguenza degli accordi mediante SLA tra divisioni ed aree è la completa parametrizzazione dei servizi richiesti e quindi la possibilità, come vedremo nei capitoli successivi, di definire un costo per questo servizio sostenuto dall'unità fornitrice, ossia un prezzo che l'unità cliente sosterrà per i servizi richiesti. A questo punto diventerà possibile confrontare il prezzo del servizio erogato dall'unità fornitrice con quello richiesto da altre aziende presenti sul mercato che erogano lo stesso tipo di servizio. Si potrebbe quindi ipotizzare una situazione di quasi-mercato, dove le unità organizzative interne all'azienda si troverebbero a competere sul mercato con altre

⁷Un full time equivalent (FTE) corrisponde ad una persona che lavora per otto ore, ossia una giornata lavorativa. Due persone che lavorano per quattro ore ad un progetto sono pari ad un FTE (dato che quattro ore per due persone è pari ad una persona per otto ore).

aziende sul prezzo e sulla qualità del servizio. Si parla di quasi-mercato perché spesso le decisioni vengono prese per motivazioni politiche, quali il voler creare competenze nelle unità interne all'azienda, voler mantenere all'interno le attività di core business oppure incentivare le unità a diventare competitive con l'esterno. Da un altro punto di vista, potrebbe essere presa la decisione di affidare all'esterno attività poco importanti per il business aziendale (che non richiedono competenze distintive o comunque non creano valore), occupando le risorse liberate per attività più inerenti al core business. Per esempio la gestione delle fatture potrebbe essere affidata ad un'azienda specializzata, liberando impiegati che potranno dedicarsi in misura maggiore ai rapporti con i clienti.

CAPITOLO III: MODALITÀ DI IMPLEMENTAZIONE E CONTROLLO DEI SERVICE LEVEL AGREEMENT

1 Implementazione di un Service Level Agreement

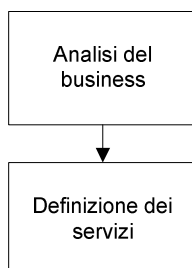
Dopo aver descritto lo scopo e la struttura di uno SLA, si presentano adesso le metodologie di implementazione di un tale accordo.

Gli accordi sui servizi hanno come finalità ultima quella di assicurare la fornitura di un servizio che sia utile per il consumatore e ne rispetti le richieste, e che possa essere efficacemente ed efficientemente erogato dal fornitore.

In fase preliminare il consumatore deve verificare se il servizio è effettivamente utile o necessario per la sua attività e se è coerente con la sua missione ed i suoi obiettivi di business. Allo stesso tempo il fornitore deve verificare se è in grado di erogare questo servizio e se la fornitura di tale servizio è coerente con i suoi obiettivi. Nel caso di servizi prestati tra diverse unità di business dello stesso gruppo o della stessa azienda, il procedimento è semplificato dalla presenza di obiettivi comuni a livello corporate, ma è comunque fondamentale verificare che la richiesta del servizio rivolta a un'unità organizzativa interna sia coerente con le decisioni prese nel piano strategico.

Una volta stabilito che effettivamente il servizio deve essere richiesto (dal cliente) e può essere erogato (dal fornitore), iniziano le procedure di negoziazione di uno SLA.

Figura 5 – Fasi preliminari di negoziazione



Le organizzazioni coinvolte nella negoziazione di un accordo sui servizi sono organizzazioni già presenti sul mercato, che riescono ad erogare servizi anche senza che uno SLA ne regoli i livelli. Saranno quindi già presenti sistemi di gestione della disponibilità, delle performance, della capacità, della sicurezza e della qualità del servizio erogato, come pure le procedure di gestione del cambiamento e delle eccezioni esaminate nel capitolo precedente. Per ogni servizio saranno necessariamente presenti, assieme a questi sistemi di gestione, sistemi di controllo e di reportistica. Durante la negoziazione di uno SLA le parti in causa terranno conto delle procedure preesistenti e le adegueranno al livello di misurazione e di analisi richiesto per l'implementazione della metodologia degli SLA.

1.1 Preparazione all'applicazione di uno SLA

Il successo dell'applicazione di uno SLA è strettamente dipendente dalla preparazione del personale, delle infrastrutture e delle procedure coinvolte nell'attività per la quale si prevede l'accordo.

Una metodologia che elenca le condizioni essenziali e i passi da seguire per preparare il campo all'applicazione di un accordo di questo tipo è il modello ECRIT (acronimo di Education, Commitment, Resources, Infrastructure and Tactics, in italiano Educazione, Dedizione, Risorse, Infrastrutture e Tattiche).

Il personale coinvolto dovrà essere formato in merito alle potenzialità degli SLA, così da capire che l'impegno richiesto sarà ripagato per il fornitore da una maggiore chiarezza delle richieste e per il cliente da un migliore controllo sul risultato.

Una volta presa coscienza dei benefici che uno SLA porta a cliente e fornitore, il management e il personale interessato saranno più coinvolti e lavoreranno con maggiore impegno nel far sì che l'accordo vada a buon fine.

Le risorse impiegate nella negoziazione dello SLA e nella preparazione dell'organizzazione per un utilizzo corretto dovranno essere adeguate al tipo di sforzo

necessario. Solamente se il management è sufficientemente coinvolto e informato a riguardo potrà stanziare le risorse richieste.

Per progettare e verificare l'applicazione di uno SLA, occorrono metodologie di gestione dei servizi, tecniche di misura dei risultati e sistemi di controllo e reportistica dei risultati. Spesso questi sono già presenti in azienda, dal momento che gli SLA solitamente vengono stipulati in aziende già presenti sul mercato e già dotate di strumenti evoluti di controllo e gestione, questi andranno comunque rivisitati ed adeguati al livello di maggiore dettaglio richiesto per la corretta applicazione degli SLA.

Gli ultimi passi della metodologie ECRIT sono le tattiche da mettere in atto per redigere il prototipo di SLA, le metodologie di controllo e le procedure per mettere in azione lo SLA come una normale pratica di lavoro.

1.2 Analisi dei componenti critici ed analisi dei rischi

I problemi si presentano in tutte quelle occasioni nelle quali un servizio viene erogato senza conseguire i risultati programmati. Questi problemi possono essere collegati alla mancata disponibilità del servizio, a difetti nell'output o a tempi dilatati rispetto allo standard. Durante la negoziazione di uno SLA dovrà essere stabilita una procedura di individuazione dei problemi ed una conseguente procedura di segnalazione. Deve essere prevista una figura che si occupi sia di catalogare e ordinare per importanza ogni problema creatosi per il servizio, sia di analizzarne le cause. Lo scopo di questo sistema è evitare che i problemi si ripetano, poiché esaminando i motivi che hanno portato al problema si possono correggere gli errori di fondo, ed evitare che il problema si verifichi in altre occasioni. Una metodologia molto usata per tale fine è l'*analisi dei componenti critici*.

Ogni servizio dipende da un gran numero di componenti, siano essi persone, conoscenze, documenti, equipaggiamento, comunicazioni ed altri oggetti fisici o immateriali richiesti per il suo svolgimento. Non tutti questi componenti hanno la

stessa importanza, così come la mancanza di ciascuno di essi può portare ad effetti diversi, da un semplice ritardo nel caso di componenti poco importanti fino alla non disponibilità assoluta del servizio nel caso di componenti critici. Si definisce infatti come componente critico quel componente la cui assenza non permette il funzionamento del servizio⁸. Per migliorare quindi la disponibilità del servizio ed evitare una sua interruzione e i danni che ne conseguono, occorrerà identificare i componenti critici e mettere in atto meccanismi di protezione. Occorre analizzare ogni componente del servizio, perché una volta protetti i componenti critici più evidenti si potranno rivelare altri aspetti, in precedenza sottovalutati, da tenere sotto controllo per evitare l'interruzione del servizio. Tra i componenti critici più frequentemente sottovalutati se ne riconoscono alcuni comuni a un gran numero di servizi. Le risorse possono essere non adeguate al livello di output richiesto, può esserci una scarsa copertura nel caso di assenze del personale (o anche esserci un'unica persona fondamentale per il servizio la cui assenza porta alla non disponibilità dello stesso), l'equipaggiamento utilizzato può essere soggetto a rotture frequenti o imprevedibili, le procedure possono essere prive di documentazione (e quindi il personale sostitutivo o nuovo al lavoro potrebbe trovarsi nella situazione di non sapere come procedere); oppure il servizio può dipendere fortemente da componenti del tutto o in parte non affidabili.

Si rende quindi necessario porsi alcune opportune domande relativamente a ogni componente coinvolto nella realizzazione e nell'erogazione di un servizio. Per prima cosa ci si chiede chi è responsabile della disponibilità del componente e deve di conseguenza provvedere al suo corretto funzionamento. In seguito si cerca di capire il tempo medio di fallimento (MTBF – *mean time between failure*) e il tempo medio di ripristino (MTTF – *mean time to fix*) del componente in esame. Altra questione importante è verificare l'effettiva disponibilità del componente negli orari di lavoro richiesti dal consumatore, ed anche in situazioni particolari (es. weekend, festività).

⁸ Cfr. ISO 9000

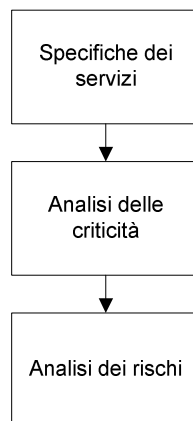
L'ultima domanda da porsi riguardo ad un componente è che cosa si potrà fare per proteggerlo e a quale costo.

La risposta a queste domande permette al fornitore e al cliente di decidere come agire, e con quanti investimenti, per proteggere il componente, tenuto conto della fragilità del componente, dal grado di dipendenza che un servizio ha dal componente e dal costo derivante dall'assenza del componente in esame.

Dopo aver passato in rassegna i componenti del servizio occorre mettere sotto esame i rischi che corre la corretta erogazione del servizio. Una metodologia che può essere utilizzata è quella esposta dalla Swedish Vulnerability Board. Prima di tutto si identificano i rischi, interni ed esterni, che il business può sostenere nel caso di assenza del servizio in esame. In seconda battuta si compie un'analisi delle ragioni dell'assenza del servizio, ricorrendo all'esame dei componenti critici presentato nel paragrafo precedente. Per costruire piani di emergenza efficaci, e per migliorare la disponibilità del servizio, si predispongono, per ognuna delle diverse cause identificate, scenari di situazioni nelle quali il servizio non è disponibile, se ne analizzano gli impatti e si prevedono le azioni da mettere in atto per risolvere il problema. Dopo aver stilato rapporti sullo stato attuale dei rischi e delle criticità, si stabiliscono alcuni possibili piani di azione, con livelli variabili di costo e di sicurezza (chiaramente ricordandosi che un basso rischio si ottiene con un alto costo e che ad un basso costo corrisponde un alto livello di rischio). Il management deciderà quali di questi piani mettere in atto secondo quanto vuole/può investire sul servizio e quanto il servizio sia importante per il business. Va de sé che la procedura può essere applicata sia a servizi preesistenti che a servizi ancora in fase di progettazione.

Prima di iniziare la negoziazione di uno SLA, occorre sempre rivedere i piani di gestione dei rischi e di risoluzione dei problemi, negoziandoli con il cliente in modo da poter fornire un servizio all'altezza delle sue richieste.

Figura 6 – Analisi del servizio. Specifiche, criticità e rischi



1.3 Questionario sulla soddisfazione del consumatore e sul livello di servizio

Nella definizione di uno SLA cliente e fornitore devono negoziare i parametri del livello minimo accettabile che il fornitore deve garantire per il servizio erogato.

Una metodologia applicabile per ottenere questi parametri prevede di iniziare a raccogliere informazioni mediante un *questionario sulla soddisfazione del consumatore*.

I parametri chiave sui quali basare le domande da rivolgere al consumatore sono:

- Disponibilità del servizio;
- Tempo di risposta;
- Facilità di utilizzo;
- Accettabilità dei disservizi e loro impatto;
- Qualità del servizio erogato;
- Funzionalità del supporto.

Tale questionario iniziale deve essere semplice da compilare e prevedere un grado di analisi non troppo meticoloso dei parametri in esame, in modo da poter essere compilato in fretta e autonomamente da parte del cliente. Scopo del questionario è

infatti quello di capire quali sono i parametri che più interessano al consumatore, e quale peso assumono per lui le inadempienze nei diversi ambiti. Le informazioni così ottenute sono molto importanti per il fornitore, dal momento che si potrebbe scoprire come un parametro da lui ritenuto di poco conto sia percepito come molto importante dal cliente o viceversa. Dare un peso ad ogni parametro aiuta il fornitore ad applicare adeguatamente le risorse nei vari aspetti ritenuti critici per il servizio. Il questionario sulla soddisfazione del consumatore non contiene deliberatamente dettagli tecnici. Trattando ad esempio il grado di importanza del tempo di risposta per un servizio, si chiederà al consumatore un giudizio da 1 a 5 e non un'analisi del tempo medio di risposta secondo la criticità della richiesta.

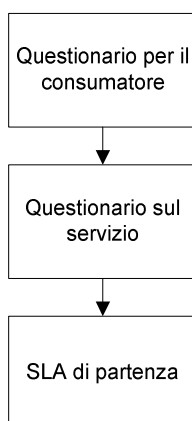
Una volta ottenute informazioni sugli aspetti che il consumatore reputa critici per una corretta erogazione del servizio, si passa alla fase successiva. Per definizione uno SLA prevede un livello oggettivo e facilmente misurabile per ciascun parametro del servizio trattato. Il fornitore dovrà quindi stabilire assieme al cliente questi livelli, aiutandolo a convertire le sue richieste (espresse nel primo questionario) in termini tecnici facilmente misurabili e controllabili. Questa procedura si applica in tutti i casi, dal momento che uno SLA si applica per definizione a servizi prestati da uno specialista di un servizio a un soggetto (azienda, privato, business unit) che non ha le medesime competenze relative al servizio. Quindi anche nel caso di un servizio erogato all'interno di una stessa azienda da una business unit all'altra, non è detto che la business unit cliente abbia le competenze necessarie a tradurre in livelli misurabili le proprie richieste di servizio.

E' quindi necessario che il fornitore predisponga una lista di parametri del servizio, basandosi sulle sue competenze e sulle richieste emerse dal cliente, per poter poi preparare in fase di progettazione dello SLA una serie di livelli di partenza sui quali lavorare assieme al cliente per arrivare al livello minimo accettabile. Si tratta quindi di convertire le condizioni di business che il cliente richiede in parametri e livelli tecnici specifici del servizio.

Una metodologia che può essere usata per questo compito è il *questionario sul livello di servizio*, in cui il fornitore presenta i parametri tecnici che descrivono il servizio trattato e aiuta il cliente a fissare livelli adeguati alle sue richieste e alle sue disponibilità, cercando di mediare le richieste del cliente con la propria capacità di fornire il servizio.

Una volta che fornitore e cliente hanno concordato i livelli minimi richiesti, questi potranno essere utilizzati per la creazione di uno SLA di partenza. I contenuti di questo SLA di partenza saranno quelli specificati nel Capitolo II, Paragrafo 2, con i parametri del servizio commisurati alle richieste del cliente e alle peculiarità del servizio, con la definizione di un livello accettabile di minimo che deriva o direttamente dal questionario oppure da una successiva negoziazione tra le due parti in causa.

Figura 7 – Dai questionari allo SLA di partenza



1.4 SLA pilota

Una volta concluso l'esame dei livelli minimi di servizio e terminata la negoziazione dei tempi e dei requisiti del servizio, si potrà procedere con la stesura di uno SLA di partenza, altresì detto *SLA pilota*.

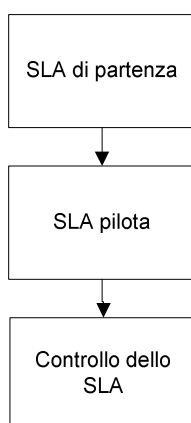
Si procede quindi alla creazione di un gruppo pilota, sul quale provare la proposta di SLA, in modo da testarne gli esiti su un campione ridotto e riuscire a mettere in atto un sistema di SLA efficace, corrispondente alle esigenze delle parti e che sia a loro applicabile. La fase di test può essere saltata, e lo SLA di partenza può essere applicato

direttamente per servizi con impatto ridotto (per il numero di esecuzioni richieste, per semplicità delle stesse oppure per il basso impatto sul business di cliente e fornitore).

Il gruppo pilota dovrebbe coinvolgere un numero significativo di persone e di varietà di servizi in modo da poter controllare, anche se in scala ridotta, un'ampia gamma di interazioni ed operazioni.

Il test richiede di solito un periodo di prova compreso tra i tre ed i sei mesi, in modo da poter osservare più situazioni e avere il tempo di poter compiere eventuali manovre correttive in corso d'opera. In questa fase di test lo SLA è ancora modificabile, essendo ancora una bozza sulla quale lavorare.

Figura 8 – SLA pilota e controllo



1.5 Applicazione dello SLA e ciclo di revisione

Una volta portato a termine il periodo di prova dello SLA, si passa alla fase di applicazione vera propria dell'accordo tra fornitore e consumatore. Le due parti in causa dovranno analizzare gli esiti e determinare se e come il progetto pilota ha soddisfatto le aspettative. Questa fase ha una durata piuttosto variabile. Più il progetto sarà stato soddisfacente, minori saranno le specifiche e i parametri da rinegoziare e minore il tempo necessario per effettuare le modifiche.

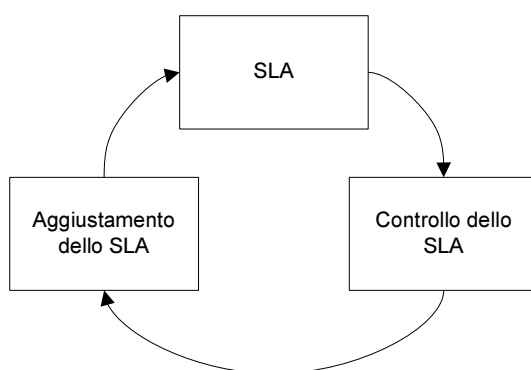
L'applicazione dello SLA pilota è utile anche per verificare se il fornitore riesce effettivamente a far fronte alle richieste del cliente con la qualità e i tempi concordati.

Per questo generalmente è solo durante la fase successiva al programma pilota che si negoziano le penalità in caso di non adempienza agli standard fissati.

La Figura 9 presenta un diagramma riassuntivo con le fasi da rispettare per la corretta implementazione e applicazione di uno SLA. La parte finale rappresenta il ciclo di revisione dello SLA, che assicura come la revisione dello SLA (dopo un anno o un periodo più breve) sia la base di partenza per un ripensamento ed un adeguamento delle specifiche da rispettare nel periodo successivo. Questo modello è detto *Ruota di Deming* (o ciclo *Plan-Do-Check-Action*).

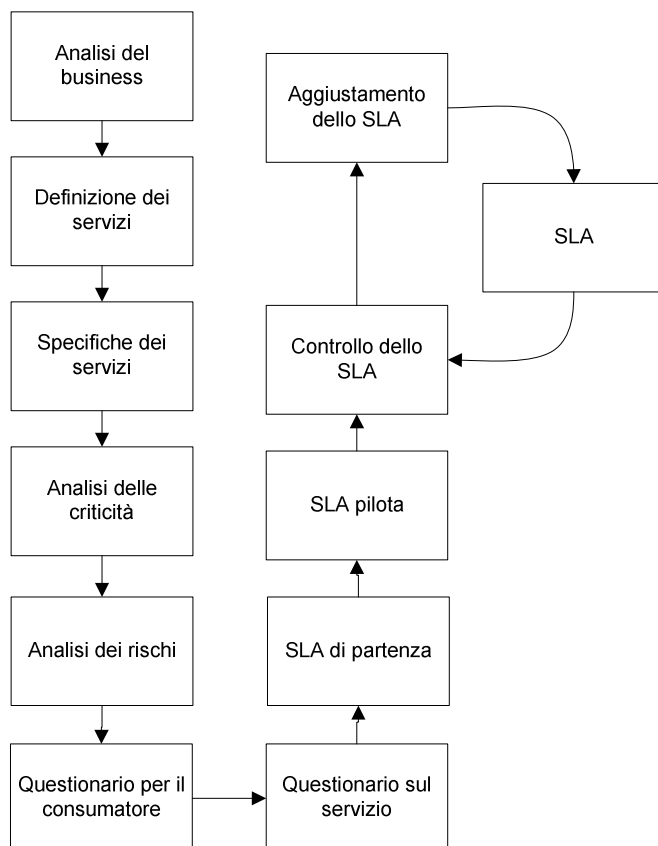
La logica Plan-Do-Check-Action prevede infatti la pianificazione dell'attività da svolgere (PLAN), l'esecuzione dell'attività (DO), il controllo sui risultati dell'attività posta in essere (CHECK) ed azioni correttive temporanee (ACTION) che portano ad un ripensamento dell'attività (PLAN) e così via, in un ciclo volto ad un miglioramento continuo.

Figura 9 – Ciclo operativo di applicazione e controllo di uno SLA



La Figura 10 riassume le fasi del processo di negoziazione e di implementazione di uno SLA.

Figura 10 - Schema riassuntivo



Quindi nella prima fase il cliente dovrà valutare se il servizio richiesto è coerente con il suo business, per poi presentare la richiesta al fornitore selezionato. Il fornitore valuterà quindi se può erogare correttamente il servizio e assieme al cliente stabilirà le specifiche del servizio in oggetto. Successivamente cliente e fornitore inizieranno a collaborare per stabilire le specifiche del servizio in oggetto e le criticità alle quali prestare una particolare attenzione per evitare rischi. Una volta definite specifiche e criticità, cliente e fornitore negozieranno i parametri, mettendo a confronto le esigenze del cliente con le capacità del fornitore, stabilendo un livello minimo accettabile che soddisfi il cliente (anche in relazione al costo che intende sostenere) e sia effettivamente realizzabile da parte del fornitore. Ottenuti questi parametri potrà essere messo in funzione un progetto pilota di SLA, che faccia da campione per determinare la sostenibilità dell'accordo. Se il pilota ottiene risultati pienamente soddisfacenti, si

potrà applicare lo SLA nella sua interezza. In caso contrario sarà necessario tornare indietro e rivedere i parametri o addirittura ripensare interamente lo SLA.

2 Metodologie di controllo di un Service Level Agreement

Per garantire il corretto funzionamento di uno SLA, le parti dovranno necessariamente essere informate riguardo agli esiti del servizio che il fornitore realizza a vantaggio del suo cliente. Il fornitore dovrà redigere a tale scopo dei report periodici per informare il cliente sul servizio erogato. La finalità del report è quella di presentare la situazione oggettivamente, per capire se il fornitore ha rispettato le condizioni pattuite con il cliente e, in caso questo non avvenga, capire come mai non è stato possibile.

La verifica periodica dello SLA è necessaria sia in un'ottica di analisi del periodo appena trascorso che in un'ottica di miglioramento proiettato al futuro. Le parti potrebbero infatti rendersi conto che il fornitore non riesce a garantire il livello minimo accettabile stabilito nello SLA, e di conseguenza accettare un adeguamento alle possibilità del fornitore. Oppure potrebbero individuare problemi non emersi in una prima fase di negoziazione o nel progetto pilota di SLA ed iniziare a lavorare per correggerne le cause.

Scegliere la tempistica dei report sul servizio oggetto dello SLA non è semplice. Le scadenze dovrebbero essere abbastanza vicine in modo da evidenziare tempestivamente i problemi sorti, ma abbastanza distanti da evitare troppi dettagli poco significativi. Chiaramente non esiste una regola per determinare la periodicità dei report, ma solitamente si effettuano controlli trimestrali o mensili, con possibilità di semestrali o annuali se il servizio non è critico.

La presenza di un database degli errori, come quello costruito nelle fasi iniziali di negoziazione dello SLA (vedi Paragrafo 1.2), aiuta il lavoro di reportistica, dal momento che ogni problema viene subito schedato nel database.

I report sugli SLA dovranno dedicarsi prima di tutto all'analisi della disponibilità del servizio durante il periodo di osservazione. Il report presenterà necessariamente la

percentuale di disponibilità del servizio stesso (basata sul totale del tempo di disponibilità concordato), il tempo di risposta medio tra richiesta e attivazione del servizio, l'attesa media dall'attivazione del servizio alla sua consegna e il numero di erogazioni del servizio. Nel report saranno analizzati i singoli casi di non disponibilità del servizio oppure di deviazione dallo standard, presentando sia le cause del problema sia la durata della non disponibilità e, se possibile, i danni causati dall'assenza del servizio.

Oltre alla disponibilità del servizio, i report hanno come punto chiave il livello di qualità del servizio erogato. Nello SLA sono specificati parametri tecnici oggettivi e misurabili. Il report sullo SLA comprenderà quindi l'analisi dei casi nei quali il livello minimo accettabile è stato disatteso (in tal caso il fornitore dovrà attivarsi per soddisfare il suo cliente), ma segnalerà anche quando questo livello è stato superato. Infatti il superamento del livello indica un consumo di risorse superiore a quanto necessario, e in tal caso si potrebbe pensare di riallocare le risorse togliendole da dove non sono necessarie e dedicarle ad altro, in modo da migliorare la qualità del servizio oppure ridurre il prezzo per il cliente.

Qualora il report presentasse ripetute situazioni di non disponibilità o di deviazione dal livello minimo pattuito, le parti potrebbero doversi incontrare per capire quali azioni intraprendere per diminuire i casi di non disponibilità e per adeguare la qualità del servizio a quanto pattuito. Oppure potrebbero doversi incontrare anche per rinegoziare le condizioni nel caso in cui sia impossibile che il fornitore soddisfi le richieste del cliente.

Tabella 2 - Esempio di balanced scorecard per penalità

<i>Situazione</i>	<i>Punteggio</i>
Mancato avviso del cliente entro 1 ora.	100
Mancata gestione delle richieste di capacità.	300
Mancanza di reportistica su una transazione per più di 5 giorni.	10
Non raggiungimento degli obiettivi di efficienza pattuiti.	200
Non rispetto dei termini per l'implementazione di nuove procedure.	400
Consegna oltre 12 ore del prodotto.	50

<i>Punteggio mensile</i>	<i>Riunione</i>	<i>Penalità</i>	<i>Rottura del contratto</i>
0 – 1999	SI	NO	NO
2000 – 2999	SI	SI	NO
3000+	SI	SI	SI

Per semplificare il controllo del rispetto dei requisiti stabiliti, può essere interessante applicare la metodologia della *balanced scorecard*, che assegna un peso alle condizioni da rispettare e attribuisce un punteggio ad ogni inadempienza in base alla sua gravità. Il sistema delle penali potrebbe quindi essere organizzato tenendo conto del livello medio di errori e inadempienze del fornitore e prevedere più livelli di azioni da intraprendere legate al “punteggio” totalizzato in ogni periodo di riferimento. Un esempio⁹ è riportato in Tabella 2.

2.1 Indicatori ed obiettivi di performance

Per evidenziare gli scostamenti del servizio realmente erogato dal livello minimo accettabile stabilito nello SLA occorre che le parti stabiliscano indicatori di performance oggettivi, misurabili e condivisi.

⁹ Hiles (2000: p. 86)

Una prima categoria di indicatori di performance è quella relativa alla non disponibilità del servizio. Per i componenti critici si possono individuare indicatori relativi al tempo medio di fallimento (MTBF) ed il tempo medio di ripristino (MTTF) di un componente critico. Per altre cause di fallimento possono essere creati indicatori ad hoc dipendenti dalla causa del problema, come ad esempio il numero di persone capaci di portare a termine il compito (se il servizio dipende da persone specifiche ed una loro assenza porta alla non disponibilità del servizio) oppure la capacità produttiva in eccesso nel caso di servizi soggetti a domanda variabile. Comuni a tutte le tipologie di servizio sono comunque il tempo di non disponibilità in ore o giorni, il numero di clienti o di singoli servizi coinvolti e l'impatto del danno causato.

Relativamente ai tempi potrebbero essere previsti anche indicatori del tempo di risposta (da quando il cliente fa una richiesta a quando il fornitore inizia a lavorare per soddisfarla), del tempo di completamento (durata del processo di produzione e/o erogazione del servizio), del tempo di consegna (se applicabile), percentuale di rispetto delle scadenze e ritardo medio dalle scadenze pattuite.

Relativamente alla qualità dell'output, gli indicatori sono i parametri tecnici specificati nello SLA che, ricordiamo, devono essere specifici del servizio in questione, misurabili e non soggetti ad interpretazione o ambiguità.

Inoltre si potrebbe prevedere anche un indicatore che segnali di quanto l'effettivo utilizzo del servizio si discosti dalla previsione che ha fatto il cliente o il fornitore, tenendo conto del tipo di servizio in oggetto.

Gli indicatori di performance hanno, per loro definizione, degli obiettivi con i quali essere confrontati. Detti obiettivi possono essere di quattro tipi¹⁰.

- *Obiettivi impliciti*, ossia non definiti in modo univoco ma lasciati all'interpretazione e al buon senso (ad esempio si può non specificare il MTTF, pensando che deve essere il minore possibile). Questa tipologia di obiettivi è

¹⁰ Hiles (2000: p.137-139)

diffusa in organizzazioni piccole o non mature che gestiscono servizi per la prima volta. Si tratta però di situazioni dove la responsabilità non è definita, che portano a contrasti e insoddisfazione di cliente e fornitore.

- *Obiettivi espliciti*, definiti in maniera precisa. Sono solitamente espressi in forma unilaterale dal fornitore e devono essere accettati dal cliente. Frequenti nel caso di fornitori con potere contrattuale maggiore del cliente, come ad esempio la fornitura di energia elettrica a una piccola azienda. Non sono raccomandati per uno SLA, dal momento che per sua natura uno SLA deve essere negoziato tra le parti.
- *Obiettivi standard*. Prevedono condizioni che il cliente deve rispettare per far sì che il fornitore rispetti determinati requisiti. Un esempio potrebbe essere: “*gli ordini effettuati entro le 12 di un giorno saranno evasi il giorno successivo*”. Sono obiettivi che prevedono uno sforzo di entrambe le parti, anche se in misura diversa.
- *Obiettivi di modello*. Sono solitamente gli indicatori di performance che, stabiliti dal fornitore e comunicati al cliente, costituiscono una base sulla quale negoziare. Sono la tipologia di obiettivo preferibile per uno SLA, dal momento che soltanto con la negoziazione tra cliente e fornitore si può arrivare a un obiettivo condiviso, adeguato alle esigenze del cliente e sostenibile da parte del fornitore.

Un approccio che può essere utilizzato per stabilire gli obiettivi di performance oppure per stabilire delle basi di negoziazione, è l’approccio del benchmark. Prendendo in considerazione servizi simili a quello in oggetto e analizzando i loro esiti in termini di tempo di risposta, disponibilità, etc. le parti potrebbero ottenere informazioni sulla norma per i servizi di questa tipologia e ottenere basi di partenza abbastanza realistiche.

3 Problematiche degli accordi di servizio

Come visto nelle pagine precedenti, uno SLA è frutto di un lungo processo di negoziazione tra le parti e di verifica continua del rispetto degli accordi.

Uno SLA può non essere utile alle parti se è relativo a un servizio non importante per il business del cliente. Infatti le risorse impiegate per la stesura dell'accordo non avranno un ritorno in termini di maggiore sicurezza sul servizio ottenuto.

Riuscire ad elaborare un livello di minimo accettabile condiviso dalle parti può essere un processo lungo e complesso, che richiede innanzitutto una presa di coscienza da parte del cliente della necessità del servizio e del livello qualitativo necessario. Lo sforzo è ancora maggiore quando poi il cliente dovrà, con l'aiuto del fornitore, tradurre queste sue richieste in parametri oggettivi e misurabili. Se il minimo viene fissato ad un livello superiore alle necessità, il cliente si troverà a sostenere un costo superiore a quanto sosterebbe con un livello di minimo inferiore ma comunque adeguato alle proprie necessità. Se invece il minimo è fissato a un livello inferiore alle necessità, il servizio ottenuto sarà insoddisfacente e potrà procurare danni al business, senza alcuna colpa da parte del fornitore, che ha semplicemente soddisfatto i requisiti indicati. Il fornitore, se i parametri obiettivo sono fissati con superficialità e senza tener conto delle proprie reali capacità, potrebbe trovarsi a dover rispettare un accordo difficile o impossibili per le proprie potenzialità.

Le responsabilità maggiori del fallimento di uno SLA sono imputabili ad una mancata collaborazione tra cliente e fornitore, dovuta al disinteresse di una delle parti o alla mancanza di dedizione e formazione.

Se il management di una delle due parti non crede nella necessità e nelle potenzialità dello SLA come strumento per il miglioramento del business, non dedicherà sufficienti risorse alla negoziazione e al controllo, ottenendo un accordo non soddisfacente per il cliente, e che potrebbe non essere rispettato dal fornitore, provocando danni ad entrambi. Oltre alla dedizione del management saranno necessarie infrastrutture in

grado di supportare lo SLA nelle sue fasi, preparate secondo il modello ECRIT presentato nel Paragrafo 1.1. Direttamente collegata a questa scarsa preparazione è anche la presenza di parametri obiettivo non specifici, ambigui e non misurabili, che può portare ad una verifica finale incapace di individuare le vere cause dei problemi e di contribuire alla loro risoluzione. Inoltre l'assenza di uno o più parametri critici per la fornitura di un servizio adeguato alle esigenze del cliente può portare a servizi che, pur se erogati correttamente rispetto allo SLA, non soddisfano le reali esigenze del cliente. Ad esempio non specificare il tempo di risposta come parametro critico in un contratto di manutenzione porta a non avere la garanzia di una riparazione compiuta in tempi stretti.

Un sistema di monitoraggio dei parametri non adeguato alla criticità del servizio o alla complessità dello SLA in esame, porterà ad una verifica insoddisfacente e di nessun aiuto per il miglioramento.

Una ulteriore possibile causa di fallimento è la mancata previsione della domanda di servizio che deve essere erogata in un periodo. Se il cliente non riesce a prevedere le sue necessità, il fornitore si troverà con un carico di lavoro difficilmente gestibile, che potrebbe condurre a ritardi e quindi a danni per il cliente. Il problema si ripresenta allo stesso modo se la previsione da parte del cliente è corretta, ma il fornitore non riesce ad adattarsi ad una domanda maggiore.

Per riuscire ad ottenere il successo di uno SLA, le persone coinvolte nell'erogazione del servizio dovranno quindi assumere un orientamento al servizio che consenta loro di lavorare con motivazione e interesse volti a soddisfare le richieste del cliente, garantendo una situazione nella quale entrambe le parti siano soddisfatte ed il servizio generi correttamente valore sia per chi lo eroga che per chi lo riceve.

CAPITOLO IV: PREZZI DI TRASFERIMENTO

1 Utilità dei prezzi di trasferimento in aziende con più unità organizzative

Le aziende di grandi dimensioni utilizzano in prevalenza una struttura organizzativa divisionale che segue il criterio geografico (nel caso ad esempio di aziende multinazionali che operano su più paesi), il criterio di prodotto (per aziende che commercializzano prodotti molto differenti tra loro), oppure il criterio della clientela (nei casi in cui ci si rivolga a clientela molto differenziata, per esempio una divisione segue i clienti business ed una i clienti customer). Le aziende di dimensione media o in certi casi anche piccola, e anche le divisioni autonome delle grandi aziende sono invece organizzate nella quasi totalità dei casi mediante una struttura organizzativa funzionale, che separa le varie competenze in unità organizzative distinte. Ne sono un esempio tutte quelle aziende dove sono presenti la divisione marketing, la divisione manifatturiera, la divisione commerciale, ed altre divisioni dipendenti dalle funzioni che l'azienda svolge e dalla loro rilevanza. Infatti una divisione può svolgere più compiti distinti se tali compiti non sono critici per il business ed hanno una rilevanza modesta.

Le divisioni di area geografica e quelle di prodotto o clientela hanno per loro natura uno sbocco diretto sul mercato. Sono quindi autonome nella vendita del prodotto o del servizio e nella sua produzione. Questo non è sempre vero nel caso delle divisioni funzionali presenti in un'azienda o in una di queste macro-divisioni. Solitamente è solo l'area commerciale che ha uno sbocco diretto sul mercato, vendendo i prodotti ai vari clienti dell'azienda. A differenza però del caso di suddivisioni per area geografica, non è l'area commerciale che progetta e realizza i beni venduti. Il suo compito è soltanto quello di vendere un bene prodotto da un'altra unità organizzativa. In una struttura per centri di costo, l'area commerciale si configura come centro di profitto (o tal volta di solo ricavo), dal momento che ottiene guadagni sulla vendita, sostenendo spese contenute. Le altre aree come quella manifatturiera e soprattutto quella di ricerca

e sviluppo, si configurano invece come centri di spesa, che consumano risorse senza produrre un risultato diretto. Queste unità forniscono un servizio all'area commerciale, che realizza il profitto per l'azienda grazie al proprio operato ma anche, e soprattutto, grazie all'operato delle altre aree che stanno a monte nella catena del prodotto.

Le unità definite come *centri di spesa* (o anche *centri di costo*) non producono direttamente un ricavo per l'azienda o il gruppo di cui fanno parte, dal momento che hanno come sbocco non il mercato esterno ma un'altra azienda del gruppo o un'unità organizzativa interna all'azienda stessa. Sarebbe però riduttivo dire che queste unità non generano un ricavo, così come sarebbe riduttivo affermare che solo le unità con sbocco sul mercato producano un ricavo. Per valorizzare il contributo di queste unità al ricavo aziendale, sono stati creati dei meccanismi per il calcolo di un prezzo fittizio che l'unità acquirente (nei nostri esempi l'unità commerciale) deve corrispondere all'unità produttrice del bene o servizio che utilizza. Questi prezzi fittizi che un'unità organizzativa corrisponde a un'altra per il servizio o il bene ricevuto sono detti *prezzi di trasferimento*.

Da un punto di vista gestionale, i prezzi di trasferimento hanno come prima finalità assicurare informazioni utili alla valutazione delle prestazioni delle unità di impresa, dal momento che impattano sulla redditività delle unità organizzative (sia venditrici che acquirenti di servizi) e come seconda finalità quella di informare le unità organizzative (anche qui sia venditrici che acquirenti di servizi) sulla quantità di prodotti o servizi da vendere o acquistare in modo da far prendere ai responsabili decisioni convenienti dal punto di vista dell'impresa nel complesso.

I prezzi di trasferimento vengono utilizzati inoltre nella normativa fiscale per determinare il reddito imponibile generato da aziende con forma giuridica autonoma facenti parte di un gruppo e che hanno come unico sbocco il mercato interno, trasferendo i beni da una consociata all'altra. Il calcolo di un prezzo "corretto" per queste transazioni evita politiche di bilancio che possono incrementare o ridurre il reddito (si pensi al caso di un'azienda che vende ad una dello stesso gruppo a un

prezzo maggiorato rispetto a quello di mercato, aumentando il proprio reddito e riducendo quello della consociata). L'aspetto puramente fiscale delle politiche dei prezzi di trasferimento, per quanto non di stretto interesse in questa trattazione, sarà brevemente trattato più avanti, dato che le normative OCSE per la determinazione dei prezzi di trasferimento, nate per un utilizzo in ambito tributario, sono utilizzate anche con finalità gestionali. Saranno presentate nel proseguimento del lavoro differenti modalità di fissazione del prezzo di trasferimento.

2 Approcci ai prezzi di trasferimento

Nel corso degli anni sono stati compiuti numerosi studi sui prezzi di trasferimento, a causa della loro rilevanza nelle aziende multi-divisionali e nei gruppi aziendali. I contributi principali della letteratura si possono suddividere in due grandi filoni. Il filone *economico* “puro” e il filone *economico-aziendale*.

Il filone economico “puro” si occupa di fornire modelli normativi volti a determinare un prezzo di trasferimento tale da massimizzare i profitti generali dell'impresa ovvero del gruppo aziendale.

Il filone economico-aziendale si propone invece di analizzare il problema dei prezzi di trasferimento da un punto di vista descrittivo: questo è il filone maggiormente seguito nella pratica ed è quello sul quale il lavoro si focalizzerà. Al suo interno si distinguono ulteriormente due tipi di approccio: l'approccio *amministrativo-contabile* e l'approccio *organizzativo*.

2.1 Amministrativo-contabile

L'approccio amministrativo-contabile afferma che i prezzi di trasferimento non dovrebbero incidere sulla corretta rappresentazione delle performance dell'unità, senza sopra o sottovalutare il risultato delle suddette unità. Il contributo principale del filone amministrativo-contabile rappresentato dal lavoro di Solomons (1973)¹¹, che estende i

¹¹ Presentato in *Divisional performance: Measurement and control* del 1973.

precedenti studi di Dearden (1960)¹² applicando i contributi della teoria economico-marginalistica al fine di rappresentare correttamente la performance, tendendo nel contempo alla massimizzazione del profitto a livello globale.

Solomons individua tre dimensioni di analisi:

- lo stato concorrenziale del mercato;
- la rilevanza del fenomeno degli scambi interni;
- i vincoli di capacità produttiva dell'unità operativa venditrice.

Combinando le tre dimensioni, l'autore individua quattro possibili situazioni, per ognuna delle quali propone un'opportuna politica dei prezzi di trasferimento.

- *Mercato perfettamente competitivo.* Le unità dovrebbero, in questa situazione, poter decidere autonomamente se rivolgersi all'interno o all'esterno dell'azienda o del gruppo aziendale. La valorizzazione delle transazioni interne dovrebbe quindi avvenire al prezzo di mercato. In questo caso non esisterebbe quindi una politica dei prezzi di trasferimento, dato che le unità coinvolte non terranno in conto l'appartenenza o meno alla stessa azienda o gruppo aziendale. Inoltre in caso di acquisti interni l'acquirente si trova a non sostenere costi di fatturazione, trasporto e altri, che dovrebbero essere scontati dal prezzo di mercato.
- *Mercato non perfetto con transazioni non rilevanti.* Solomons suggerisce in questi casi un prezzo negoziato tra le unità operative che dovrebbe assestarsi

¹² In uno studio del 1960 Dearden classifica i beni soggetti a prezzi di trasferimento in:

- beni la cui fonte di approvvigionamento può essere modificata nel breve periodo;
- beni la cui fonte di approvvigionamento può essere cambiata solamente nel lungo periodo;
- beni che non possono essere prodotti da un fornitore esterno.

Per il primo tipo, ed in parte anche per il secondo, propone l'utilizzo del prezzo di mercato, in modo da mettere in competizione le unità interne responsabili del prodotto con il mercato. Per il terzo tipo, ed in alcuni casi anche per il secondo, propone invece un arbitrato della direzione volto a mediare il prezzo di mercato di prodotti simili con le peculiarità proprie della situazione aziendale.

intorno al costo di produzione standard del prodotto, maggiorato di un margine remunerativo del capitale investito per realizzare il bene oggetto della transazione. Il costo standard però include anche alcuni costi fissi sostenuti dal produttore (ad esempio costi di commercializzazione) che potrebbe non essere corretto scaricare sull'acquirente interno, ma coprire solamente con transazioni sul mercato esterno. Si tratta però di volumi di scambio non rilevanti (si suppone che i beni destinati al mercato esterno siano un volume maggiore di quelli destinati all'interno) e che quindi l'unità acquirente interna si carichi solo di una minima parte di detti costi.

- *Mercato non perfetto, transazioni rilevanti e specifiche.* In questa situazione il mercato primario del bene è il mercato interno. Lo scambio dovrebbe quindi essere valorizzato al costo variabile di produzione standard. Agendo in questo modo si ottiene per l'unità produttrice una responsabilizzazione sull'efficienza dei fattori produttivi, assegnandole gli scostamenti di inefficienza. I costi fissi del produttore, propone sempre Solomons, potrebbero essere coperti da addebiti periodici alle unità acquirenti.
- *Mercato non perfetto, transazioni rilevanti e vincoli di capacità.* Per le situazioni di questo tipo, Solomons propone la definizione di *prezzi ombra*¹³, integrati dai costi variabili delle materie prime impiegate nella produzione. Questo metodo è dovuto al fatto che il prezzo di trasferimento, che valorizza la totalità o quasi della produzione, svolge un ruolo chiave nel processo decisionale dell'unità produttrice.

Un ulteriore contributo del filone amministrativo-contabile è quello di Anthony, Dearden e Bedford (1980), che utilizza i prezzi di trasferimento come strumento per allocare le risorse e distribuire il risultato economico. Gli autori distinguono due scelte

¹³ Per prezzo ombra si intende il prezzo di un prodotto nel caso in cui l'impresa produttrice possa aumentare la disponibilità di un fattore produttivo scarso. Si tratta di un prezzo teorico, molto utilizzato in microeconomia.

principali: la scelta di *make or buy* e la scelta del prezzo di trasferimento. Per scegliere se comprare da terzi o produrre internamente (*make or buy*) propongono di confrontare il prezzo praticato all'esterno con il prezzo di mercato del bene prodotto internamente. Per determinare il prezzo di trasferimento gli autori sconsigliano il costo standard (che Solomons utilizzava solamente nel caso di transazioni di volume non rilevante) preferendogli il costo variabile standard con addebito dei costi fissi di produzione (così come indica Solomons per transazioni rilevanti in un mercato imperfetto) oppure di indicare come prezzo quello di mercato rettificato per tutte le spese non sostenute (distribuzione, promozione), a carico dell'unità acquirente per la parte del costo standard e a carico dalla direzione centrale per la parte restante.

2.2 Approccio organizzativo

Secondo i contributi che seguono l'approccio organizzativo le finalità dei prezzi di trasferimento sono sia la valutazione equa dei risultati delle unità venditrice e acquirente, sia la massimizzazione del risultato a livello globale. Un prezzo di trasferimento ottimale dovrebbe essere quindi ottimale ai fini del risultato aziendale e neutro al fine di una ripartizione equa dei profitti tra le unità coinvolte. Il modello ritenuti più importanti è quello di Eccles (1983-1984)¹⁴, seguito anni dopo dal modello di Colbert e Spicer (1995)¹⁵.

Il modello di Eccles esamina le condizioni strategiche dell'azienda o del gruppo, in particolare il grado di integrazione verticale ed il livello di differenziazione. L'integrazione verticale genera secondo l'autore un fenomeno di interdipendenza dei risultati tra le unità, dal momento che il risultato dell'unità a valle dipende da quello dell'unità a monte. La differenziazione porta invece ad un'indipendenza dei risultati, poiché ogni attività è perfettamente indipendente e non ha ricadute su altre attività svolte nell'azienda o nel gruppo. Eccles sviluppa quindi una matrice di analisi dei prezzi di trasferimento chiamata *manager's analytical plan*, abbreviata in MAP, che

¹⁴ Presentato per la prima volta tra il 1983 ed il 1984 su *Harvard business review*.

¹⁵ Presentato nella rivista *Accounting, organizations and society* nel 1995.

individua quattro possibili tipologie di organizzazione e quindi quattro possibili politiche dei prezzi di trasferimento. La Figura 11 riporta le quattro possibile tipologie di organizzazione.

Figura 11 – Tipologie di organizzazione secondo la MAP

Integrazione verticale	+	Cooperativa Costo pieno	Collaborativa Prezzo di mercato
	-	Collettiva Nessun trasferimento	Competitiva Autonomia
		-	+
		Diversificazione	

Le organizzazioni che possono presentarsi sono:

- *Organizzazione collettiva.* Si tratta generalmente di imprese appena costituite, dove domina l'imprenditorialità, e quindi non sussistono centri specifici di profitto. Risulta quindi inutile una qualsiasi politica dei prezzi di trasferimento.

- *Organizzazione cooperativa.* Se l'integrazione verticale è alta e tutte le unità lavorano a uno stesso prodotto, è indispensabile la cooperazione tra tutte le unità che contribuiscono ad un unico risultato. Eccles propone una struttura organizzativa per funzioni, dove tutte le unità sono centri di costo e l'unico centro di profitto è l'unità commerciale. In questo modo il prezzo di trasferimento può essere il costo pieno standard, poiché l'unità commerciale acquista beni dalle unità a monte e li vende sul mercato. Nel caso in cui le unità a monte possano vendere anche all'esterno, suggerisce di caricare su questo prezzo una quota degli investimenti necessari per la produzione.

- *Organizzazione competitiva.* Si tratta di unità indipendenti, racchiuse sotto lo stesso gruppo o la stessa azienda. La struttura organizzativa preferita è quella multi divisionale, e il metodo di controllo usato è quello basato sui risultati.

Un'organizzazione competitiva pura non dovrebbe avere quindi una politica imposta dei prezzi di trasferimento, ma dovrebbe al contrario lasciare libere le unità di determinare il valore degli scambi, così come avviene sul mercato.

- *Organizzazione collaborativa.* Se il grado di integrazione verticale ed il grado di differenziazione sono alti, Eccles propone l'utilizzo del prezzo di mercato per massimizzare il profitto delle singole unità, senza lasciare l'autonomia del make or buy alle unità.

Il modello di Eccles è da apprezzare per la sua volontà di analizzare le aziende nel loro complesso e nel fornire uno schema di analisi per le varie situazioni. Sebbene molto semplificato e schematico, questo modello può fornire diversi spunti derivanti dai quattro archetipi esaminati, da integrare tra loro e adattare alle specificità della propria azienda o gruppo aziendale.

Il contributo di Colbert e Spicer si basa da un lato sugli studi organizzativi dei costi di transazione, e dall'altro su uno studio di casi aziendali reali. I due studiosi identificano tre dimensioni di analisi: *la specificità degli investimenti, l'incertezza dell'ambiente e la rilevanza delle transazioni* per determinare sia la scelta di make or buy che la politica dei prezzi di trasferimento da adottare.

Una bassa specificità degli investimenti farà scegliere se acquistare all'esterno o produrre internamente sulla base delle economie di scala realizzabili e quindi sull'ammontare previsto di transazione. In questo caso i prodotti saranno standardizzati e simili a quelli proposti sul mercato. Gli autori consigliano quindi di utilizzare il prezzo di mercato, con aggiustamenti dovuti a costi non sostenuti per vendite interne. Se invece la specificità è alta, sarà più opportuno realizzare i beni all'interno piuttosto che negoziare un prodotto specifico con un partner esterno. Il prezzo di trasferimento sarà quindi vicino al costo di produzione standard, dato che sul mercato non esistono prodotti simili. Un alto livello di incertezza spinge inoltre

l'azienda ad internalizzare la produzione, in modo da non risentire delle oscillazioni del mercato, che potrebbero avere effetti negativi sui propri risultati.

I due modelli si possono integrare, considerando sia le caratteristiche del prodotto che quelle dell'organizzazione, per fornire un'informazione più completa e adattabile alla propria realtà aziendale.

3 Modalità tributarie per determinare i prezzi di trasferimento

Nonostante il profilo tributario dei prezzi di trasferimento non sia strettamente oggetto del presente lavoro, si ritiene comunque utile per completezza informativa la presentazione dei metodi OCSE¹⁶, adottati dal TUIR¹⁷ come metodi per il calcolo del reddito derivante da transazioni interne. I metodi seguenti vengono presentati poiché utilizzati, in toto o come base per elaborazioni successive, per la determinazione dei prezzi di trasferimento utilizzati per finalità interne di natura gestionale.

3.1 Metodi basati sulla transazione

Questi metodi sono quelli consigliati dall'OCSE per la determinazione dei prezzi di trasferimento, e si basano sul confronto della “transazione” avvenuta internamente con transazioni analoghe poste in essere sul mercato. Si tratta quindi di confrontare il bene o il servizio scambiato internamente con un bene o servizio analogo reperibile sul libero mercato in circostanze comparabili e utilizzare il prezzo di scambio come base del prezzo di trasferimento. I metodi presentati prevedono quindi un sistema di aggiustamento del prezzo, che tiene conto delle differenti circostanze nelle quali avviene lo scambio.

3.1.1 Confronto di prezzo (Comparable uncontrolled price method)

Il metodo del confronto di prezzo confronta il prezzo applicato nell'operazione posta in essere da imprese associate con il prezzo che viene applicato in circostanze simili sul libero mercato.

¹⁶ Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

¹⁷ Testo Unico per le Imposte sui Redditi, DPR 917/1986 e successivi aggiornamenti.

L'operazione presa come paragone può essere sia un'operazione conclusa tra aziende del gruppo e un terzo indipendente (confronto interno) sia un'operazione conclusa tra imprese tra loro indipendenti (confronto esterno). Nel TUIR viene fatta una preferenza esplicita per il confronto interno, poiché tiene maggiormente conto del potere contrattuale e delle altre condizioni, rappresentando quindi meglio le operazioni poste in essere dall'azienda.

Esaminando le direttive OCSE, emerge che due operazioni possono dirsi effettivamente comparabili qualora:

- nessuna delle differenze rilevate tra l'operazione interna e l'operazione esterna possa incidere in modo rilevante sul prezzo di libero mercato;
- sia possibile effettuare correzioni sul prezzo che riescano ad eliminare le distorsioni dovute alle differenze.

Nella pratica occorre che le due operazioni presentino caratteristiche simili per potersi dire comparabili. Una prima condizione è l'uguaglianza di mercato, in modo da annullare le differenze dovute alla localizzazione delle imprese (oscillazioni di cambio, regolamentazioni governative, struttura del mercato). Altra condizione fondamentale è rappresentata dalle caratteristiche merceologiche del prodotto ceduto, nonché dai suoi requisiti di commerciabilità (marchio, garanzie accessorie, promozioni, sconti sulla quantità).

Nella realtà risulta molto difficile trovare operazioni totalmente comparabili, poiché le politiche commerciali sono spesso differenti tra una transazione e l'altra. Nel caso di beni fungibili o materie prime, possono essere apportate alcune semplici correzioni al prezzo pattuito per un'operazione sul libero mercato, tenendo conto dei costi di assicurazione, trasporto, dogana, condizioni di pagamento, garanzie ed altre condizioni misurabili. Risulta invece molto più complesso, o addirittura impossibile, individuare transazioni comparabili per beni con caratteristiche specifiche o su misura. In questi

casi le direttive OCSE sottolineano come il metodo del confronto di prezzo non possa essere applicato e sia meglio utilizzare metodi basati sul costo o sull'utile.

3.1.2 Prezzo di rivendita (Resale price method)

Il metodo del prezzo di rivendita assume come focus non il prezzo di operazioni comparabili, bensì il margine lordo generato dall'operazione per la quale si calcola il prezzo di trasferimento. Si tratta di un metodo interno, che parte dal prezzo di rivendita all'esterno di un bene trasferito tra unità o aziende del gruppo e poi ceduto a terzi. Si cercherà quindi di determinare il margine lordo da sottrarre al prezzo di rivendita per determinare il prezzo di trasferimento da applicare al bene. Una volta determinato il margine lordo e scorporati i costi di compravendita del prodotto (diritti doganali, trasporto, condizioni di pagamento), la differenza tra i due fornisce il prezzo di trasferimento per il bene acquisito dall'unità o dalla consociata.

Il margine lordo viene determinato calcolando la percentuale di margine realizzata da un distributore indipendente a fronte di operazioni comparabili poste in essere sul libero mercato, sottraendo il costo del venduto dal prezzo di vendita rettificato applicato dal distributore e calcolandone l'incidenza in percentuale. Come per il metodo precedente sono possibili confronti interni o esterni (basati quindi su operazioni tra l'azienda e il mercato oppure tra imprese indipendenti). In questo caso il TUIR non fornisce indicazioni su quale metodo sia preferibile, sebbene si possa ritenere preferibile il confronto interno in virtù di quanto affermato dallo stesso TUIR in materia di confronto dei prezzi.

Questo metodo risulta meno sensibile alle differenze tra i prodotti, poiché si ritiene che nel mercato di prodotti che svolgono la stessa funzione, la remunerazione dei distributori sia la medesima. L'OCSE cita l'esempio del tostapane e del frullatore: sebbene siano merceologicamente differenti, essi ricoprono la stessa funzione (piccoli elettrodomestici per la casa) e sottolinea come per il distributore non ci siano differenze tra vendere un tostapane o un frullatore. Le direttive OCSE quindi fissano come comparabili operazioni riferite allo stesso settore (nell'esempio quello dei piccoli

elettrodomestici). Dovranno invece essere prese in considerazione le differenze di natura commerciale poiché il differente mercato geografico, eventuali diritti di esclusività, quantità, responsabilità promozionali o distributive del distributore, creano differenze tra operazioni anche di prodotti equivalenti. Si dovrebbe quindi procedere con l'individuare distributori che svolgano le stesse funzioni ed assumano gli stessi rischi dell'azienda per la quale si vuole determinare il prezzo di trasferimento.

Per aiutare nel compito di individuare quali funzioni aggiuntive svolga il distributore, sono state sviluppate tecniche di analisi funzionali basate sul principio che maggiori costi operativi siano dovuti alla maggiore quantità di funzioni svolte. Qualora non sia possibile determinare specificamente la quota del margine destinata alla copertura delle funzioni aggiuntive svolte, si possono applicare due metodi per il calcolo degli aggiustamenti. Il primo metodo (*aggiustamento aritmetico*) prevede di applicare la stessa differenza (*percentuale*) tra i costi operativi anche al margine realizzato. Il secondo metodo (*differenza con maggiorazione*) prevede invece di moltiplicare la differenza ottenuta con il primo metodo per il rapporto tra i costi operativi. Prendiamo come esempio i seguenti dati:

Tabella 3 – Dati dei distributori associato e comparabile

Distributore associato	Distributore comparabile	
100	100	Vendite
	70	Costo del venduto
	30	Margine lordo
10	20	Costi operativi
	10	Reddito operativo

si ottiene:

Tabella 4 – Calcoli con il metodo aritmetico e della differenza con maggiorazione

		Aritmetico	Maggiorazione
A	Margine lordo distributore comparabile	30%	30%
B	Costi operativi del distributore associato	10%	10%
C	Costi operativi del distributore comparabile	20%	20%
D	Delta [B - C] [B / C]	-10%	50%
E	Margine lordo del distributore associato [A + D]	20%	15%
F	Margine lordo del distributore associato [E * 100]	20	15
G	Costo del venduto del distributore associato [100 – F]	80	85

Le direttive OCSE non segnalano quale sia il metodo migliore tra i due. Ne sconsigliano anzi l'applicazione, segnalando come preferibile la determinazione delle differenze funzionali e la stima della quota di margine a copertura delle differenti funzioni. Nel caso però in cui sia impossibile o troppo complesso determinare dette quote, i due metodi sono ammissibili.

Essendo particolarmente sensibile alle differenze funzionali tra i distributori, questo metodo è molto adatto qualora i distributori siano particolarmente simili, anche se operano con prodotti merceologicamente differenti.

3.1.3 Costo maggiorato (Cost plus method)

Il metodo del costo maggiorato si basa sui costi sostenuti da un fornitore per i beni trasferiti o i servizi forniti ad un acquirente associato. Si cerca quindi di determinare un mark-up da aggiungere a tale costo per determinare il prezzo di trasferimento. Questo ricarico rappresenterà il margine lordo per remunerare le funzioni svolte dal produttore.

Il margine in questione viene determinato basandosi sul margine realizzato da produttori indipendenti a fronte di operazioni comparabili poste in essere sul libero

mercato, calcolando la differenza tra il prezzo di vendita ed il costo del venduto e poi determinando l'incidenza percentuale sulla vendita. La somma di tale margine e del costo del venduto (per il produttore interno) rappresenterà il prezzo di trasferimento. Così come per i metodi esposti in precedenza è possibile operare sia un confronto interno che uno esterno, con quello interno preferito per le medesime ragioni.

Per determinare il costo del venduto, le direttive OCSE prevedono di calcolare il costo del venduto basandosi sul costo di produzione pieno¹⁸, applicando gli opportuni aggiustamenti qualora il produttore comparabile utilizzi un diverso sistema di costing.

Analogamente al metodo precedente, anche in questo caso occorrerà compiere aggiustamenti qualora il produttore comparabile svolga funzioni aggiuntive rispetto al produttore interno. La direttiva consiglia invece di applicare correzioni qualora il produttore esterno svolga un minor numero di funzioni rispetto a quello interno. La direttiva propone di aggiungere al costo industriale di produzione le spese di R&S, commerciali, amministrative e gli oneri finanziari pertinenti all'operazione in esame e remunerare la somma dei costi con il margine lordo medio sul prezzo dell'operazione comparabile. Una variante di questo metodo tiene conto di come ogni funzione goda di un differente mark-up nel calcolo del margine lordo (le direttive partono invece dal prezzo finale) e che si debba quindi fare una media tra i mark-up delle singole funzioni remunerate dal margine lordo.

3.2 Metodi basati sul profitto

Mentre i metodi basati sulla transazione calcolano un prezzo “giusto” sulla base di operazioni simili poste in essere da terzi, i metodi basati sul profitto cercano di ripartire equamente l'utile dell'operazione. L'OCSE reputa questi metodi meno diretti e più soggetti a stime e congetture rispetto a quelli basati sulla transazione, ma ne ammette l'utilità qualora non si possa individuare alcuna transazione comparabile.

¹⁸ Ossia il costo reale di produzione, costituito da oneri diretti (materia prime, manodopera diretta) ed indiretti (spese commerciali, di R&S, industriali).

3.2.1 Ripartizione dell'utile (Profit split method)

Questo metodo si propone di ripartire l'utile generato dalla vendita di un bene sul mercato tra le varie unità o aziende consociate che hanno contribuito all'operazione. Si tratta di determinare la ripartizione che avrebbero attuato imprese indipendenti se fossero state coinvolte nell'operazione per la quale occorre calcolare il prezzo di trasferimento.

Tale metodo ha come vantaggio l'assenza di operazioni comparabili da dovere utilizzare come base del calcolo, ma presenta lo svantaggio di essere altamente soggettivo, basandosi su dati esterni non strettamente correlati alle specifiche operazioni. Le direttive OCSE presentano due metodologie non esclusive, ossia *l'analisi dei contributi* e *l'analisi dei residui*.

Secondo l'analisi dei contributi, l'utile complessivo dell'operazione deve essere ripartito tra le imprese consociate o le unità organizzative coinvolte sulla base del valore relativo dei contributi posti in essere da ciascuna di esse. In via preliminare si procederà con l'individuare i rischi sostenuti e le funzioni svolte da ciascuna entità, valorizzandole in percentuale di utile correlato. Fatto questo si aggrepcheranno le funzioni e i rischi delle entità coinvolte, calcolando quale parte dell'utile spetterà ad ognuna di esse.

Il metodo dell'utile residuo prevede di attribuire a ciascuna impresa o unità una quota di utile tale da realizzare un margine simile a quello che sarebbe stato conseguito da un'impresa indipendente. Successivamente si ripartirà l'utile residuale (ossia l'utile dopo la copertura dei margini per le unità o imprese coinvolte) su base percentuale dei margini conseguiti.

Il secondo metodo risulta essere di più facile applicazione e viene in genere preferito al primo, ritenuto troppo soggettivo.

3.2.2 Margine netto della transazione (Transactional net margin method)

Il metodo del margine netto è simile a quello del prezzo di rivendita e a quello del costo maggiorato. Prevede infatti di individuare il margine netto che realizzerebbe un distributore indipendente a fronte di operazioni comparabili poste in essere nel libero mercato.

Una volta individuato il margine netto lo si esprime in termini percentuali, e si ottiene il reddito operativo del distributore associato moltiplicando il margine netto per il prezzo di vendita. Sommando a tale risultato i costi operativi si determina il margine lordo e, per differenza con il prezzo di vendita, il costo dei beni venduti, ossia il prezzo di trasferimento.

Il metodo risulta facilmente applicabile, ma presenta alcuni svantaggi. Oltre alle difficoltà già esaminate per trovare un'operazione comparabile, il metodo del margine netto si focalizza su una sola delle imprese associate o delle unità, senza considerare l'utile complessivo del gruppo o dell'azienda. Questo potrebbe portare ad attribuire un margine eccessivo all'impresa o all'unità esaminata, lasciando la controparte con un margine sottostimato.

Si può invece affermare, a vantaggio del metodo, che il margine netto è poco sensibile alle differenze funzionali tra le operazioni comparate. Infatti le differenze tra le funzioni svolte si riflettono spesso sulle spese di esercizio, e quindi sul margine lordo. Ne consegue che imprese differenti possono avere un margine lordo profondamente differente, ma un margine netto abbastanza simile.

Per il calcolo del margine netto si stanno affermando due tipologie di ricerca: una prima basata su poche operazioni molto simili che vengono analizzate nel dettaglio; una seconda che analizza molte operazioni relativamente simili, compiendo poi elaborazioni statistiche e correzioni non specifiche. Le direttive suggeriscono l'utilizzo della prima procedura.

4 I prezzi di trasferimento nella prospettiva gestionale

La normativa OCSE presenta alcuni metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento ritenuti adeguati per determinare un reddito imponibile di un gruppo, che possono essere utilizzati anche in azienda multi-divisionali per valorizzare gli scambi tra divisioni in modo da assegnare un reddito congruo con l'attività svolta ad ogni divisione. La normativa, sebbene possa apparire ristretta ad una prima analisi, offre molta discrezionalità alle aziende, che possono stabilire una politica dei prezzi di trasferimento congruente con gli obiettivi della politica globale dei rapporti intra-gruppo (o tra divisioni) influenzando sulle determinanti del calcolo dei prezzi di trasferimento

La politica dei prezzi di trasferimento è quindi un supporto al processo di decentramento organizzativo di un'azienda dal momento che regola l'autonomia decisionale dei manager intermedi, contribuendo assieme agli SLA a determinare la scelta delle fonti di approvvigionamento. Se la politica è quella di favorire l'approvvigionamento interno, il prezzo di trasferimento sarà determinato dal costo di produzione e sarà minore di quello di mercato, spingendo le unità ad acquistare internamente. In questo caso potrà anche essere presente uno SLA, che comprende questo prezzo per migliorare le condizioni di fornitura del prodotto in questione. Se invece la politica è quella di indifferenza tra approvvigionamento esterno ed interno, il prezzo di trasferimento sarà calcolato sulla base del prezzo di mercato, creando un sistema di quasi-mercato nella scelta della fonte di approvvigionamento, dove l'unità collegata sarà considerata alla pari di un fornitore esterno e la scelta sarà basata sulla qualità ed anche sul prezzo.

Dal punto di vista delle performance, la scelta di un prezzo di trasferimento vicino al prezzo di mercato è adatta ad una situazione nella quale le unità organizzative godono di notevole autonomia decisionale e vendono anche all'esterno. In questo modo per le unità non ci saranno grandi differenze tra vendere internamente o esternamente e la vendita all'interno, che avviene ad un prezzo minore rispetto a quello ottenibile

all'esterno, non penalizzerà le performance di unità. Nelle stesse condizioni un prezzo di trasferimento basato sul costo e più basso rispetto a quello di mercato comporterebbe performance minori per un'unità che vende internamente, incoraggiandola a vendere prevalentemente sul mercato. Se invece si decide per un prezzo di trasferimento basato sul costo ed inferiore al prezzo di mercato, l'unità che trasferisce i beni internamente piuttosto che venderli otterrà ricavi minori e sarà penalizzata nelle performance. Ma in una situazione di questo tipo il sistema di valutazione delle performance terrà conto della destinazione e del prezzo dei beni trasferiti, adeguando le sue valutazioni alla natura di produzione interna dell'unità valutata. Allo stesso modo un prezzo di mercato per beni trasferiti solo internamente porterà a performance elevate per l'unità produttrice, ma allo stesso tempo caleranno le performance dell'unità acquirente. Questa, avendo soltanto la possibilità di acquistare internamente, sarà vincolata ad un prezzo più alto, e sosterrà costi elevati per gli acquisti, con performance ridotte rispetto ad acquisti con prezzo di trasferimento minore. Anche in questo caso il sistema di valutazione dovrebbe tenere conto delle decisioni prese a livello di politica dei prezzi di trasferimento, che sono un riflesso delle politiche dei rapporti interni, ed adeguare la valutazione.

Per riassumere quanto affermato fino a questo punto, il sistema di valutazione delle performance dovrà adeguarsi alla politica dei prezzi di trasferimento per essere coerente alle decisioni prese al livello della politica dei rapporti interni e non penalizzare (o sopravvalutare) le unità organizzative, ma considerarle in base alla loro possibilità di acquistare o vendere beni internamente o anche sul mercato.

4.1 Il rilievo gestionale delle modalità di calcolo

La normativa OCSE presenta dettagliatamente le modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento, ma lascia libera l'azienda nelle scelte relative al sistema di costing, fondamentale per ottenere i dati da elaborare per determinare il prezzo di trasferimento. Se nei criteri basati sul prezzo di mercato questa discrezionalità è meno evidente (sebbene la scelta delle transazioni comparabili sia soggetta ad estrema

discrezionalità), lo è maggiormente nei metodi basati sul costo di produzione (metodo del costo maggiorato, metodo del prezzo di rivendita).

Le differenti configurazioni del sistema di contabilità aziendale ricoprono un'importanza critica nel calcolo del costo del prodotto e del mark-up, che sono entrambi basati sui dati del sistema di costing¹⁹. Anche il metodo del prezzo di rivendita, sebbene basato su un obiettivo prezzo di vendita, risente del sistema di costing, poiché al prezzo (obiettivo) viene sottratto un margine (soggettivo) a copertura delle funzioni svolte dal distributore. Per la determinazione del costo del prodotto occorre considerare la struttura del sistema di costing presente in azienda in particolare se la ricomposizione dei costi avviene per centri di costo oppure sulle attività, e se la configurazione adottata è di *direct* o di *full* costing.

La logica di ricomposizione per centri di costo prevede l'attribuzione dei costi a quelli che Agliati (1990)²⁰ definisce aggregazioni esprimanti le “*relazioni di causa-effetto che si instaurano tra modalità di impiego delle risorse e ottenimento dei risultati*”²¹, ossia una unità operativa definita a livello di sistema informativo che collega un consumo di risorse ad una produzione di risultati. La più moderna logica di ricomposizione per attività prevede invece di disaggregare l'insieme delle attività svolta da una funzione o da un'azienda in micro attività, calcolando i costi totali di ognuna di queste attività ed attribuendo al prodotto una quota di ciascuna attività in misura proporzionale a quanto l'attività è stata utilizzata dal prodotto. La logica per attività risulta più adeguata a situazioni complesse, dove le attività svolte ricoprono un impatto significativo sui prodotti. Permette inoltre al produttore di esaminare i costi di ogni singola micro attività, dimensionandola sulla base dei volumi prodotti. In un'ottica interna, l'unità acquirente potrebbe in questo modo tener conto dei costi

¹⁹ Il mark-up viene calcolato sulla base del costo delle funzioni svolte, che deriva dal sistema informativo aziendale.

²⁰ Agliati (1990: p.190)

originati dai volumi richiesti, relativamente al dimensionamento delle attività che il produttore dovrà svolgere. La logica più tradizionale per centri di costo risulta invece adeguata a situazioni in cui la maggiore determinante dei costi è il volume di produzione. La normativa OCSE sembra dare un'indicazione verso l'uso della logica basata sulle attività quando parla di mark-up. Infatti, essendo il mark-up determinato sulla base dei costi delle attività svolte dal distributore, qualora questi utilizzasse la logica dell'ABC²² il calcolo del mark-up risulterebbe di maggiore semplicità.

La configurazione del *direct costing* attribuisce in maniera oggettiva i soli costi variabili, sia diretti che indiretti, al prodotto finale. La configurazione invece del *full costing* attribuisce anche quote dei costi indiretti fissi mediante un sistema di attribuzione aritmetica. Secondo alcuni autori la configurazione del full costing, che attribuisce tutti i costi al prodotto, viene ritenuta adatta quando lo sbocco è sul mercato esterno. Per le transazioni sul mercato interno invece viene ritenuto più adatto il direct costing, dato che i costi non imputati rimangono a livello globale di azienda. Occorre però fare attenzione in questo caso a non trasformare in costi fissi in costi variabili per attribuirli comunque al prodotto (si pensi alla ripartizione di costi semifissi come l'energia elettrica). La normativa OCSE si riferisce al costo di produzione complessivo, senza distinguere tra quota fissa e quota variabile, e sembra quindi preferire l'ipotesi del full costing.

Un'altra considerazione da fare è la distinzione tra dati a preventivo e dati a consuntivo. I dati a consuntivo hanno la massima precisione possibile, ma sono disponibili solamente alla chiusura dell'esercizio. I dati preventivi, disponibili all'inizio di un esercizio, soffrono di maggiore incertezza, ma permettono di fissare in itinere il costo di un prodotto, potendo fare previsioni a livello di budget relativamente anche ai prezzi di trasferimento preventivati per l'esercizio in corso. Nella prassi vengono utilizzati i costi preventivi, che sono comunque basati sui dati a consuntivo

²² L'Activity Based Costing (ABC) è un sistema di costing che identifica le attività di un'organizzazione ed assegna i costi di ogni attività a tutti i prodotti e i servizi, sulla base della quota di attività utilizzata per la loro realizzazione.

degli esercizi precedenti, salvo rettifiche compiute a consuntivo con i dati ormai definitivi.

CAPITOLO V: IL CASO ABIOTEN PHARMA

1 Introduzione al settore farmaceutico

Il settore farmaceutico è senza ombra di dubbio un settore molto particolare che presenta differenze significative rispetto agli altri settori industriali grazie al suo ruolo sociale di produzione di farmaci, attrezzature e altri prodotti utili al benessere degli individui. Per questi motivi il settore farmaceutico si trova sottoposto a uno stretto controllo da parte degli enti sanitari nazionali. In Italia in particolare il settore farmaceutico è controllato dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e da altri enti ed organi a livello nazionale, quali l'Istituto Superiore di Sanità, l'Agenzia per i Servizi Sanitari Regionali e l'Agenzia Italiana del Farmaco (AIFA)²³.

Una delle peculiarità dei prodotti farmaceutici è che spesso l'utilizzatore e il decisore non coincidono; solitamente è il medico che decide quale farmaco fare utilizzare e quindi acquistare al paziente (o al Sistema Sanitario Nazionale per alcuni tipi di farmaco). Di conseguenza le tecniche pubblicitarie tradizionali sono applicabili esclusivamente ai medicinali di automedicazione (es. aspirina, integratori, etc.). Per gli altri prodotti farmaceutici soggetti a prescrizione, che quindi i consumatori non possono acquistare liberamente, la pubblicità è proibita. Le aziende lavorano in questi casi con i medici attraverso gli informatori farmaceutici, che espongono ai medici le potenzialità del farmaco, lavorando per far sì che il medico prescriva ad un suo paziente il farmaco della propria azienda al posto di quello di un concorrente. Occorre inoltre notare che, essendo i prodotti farmaceutici utilizzati per la cura di patologie, il mercato potenziale del prodotto non può essere espanso mediante tecniche di marketing così come accade per altri prodotti di uso comune.

²³ Agenzia costituita dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali in collaborazione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze per vigilare sui prezzi dei farmaci.

Il mercato ha comunque un tasso di crescita positivo (espresso in volumi), che si stima essere del 3% annuo nel prossimo quadriennio²⁴, dovuto all'innalzamento dell'età media della popolazione italiana ed alla collegata maggiore necessità di prodotti farmaceutici. Per quanto riguarda la crescita espressa in valori monetaria la tendenza è di stabilità, dovuta alle politiche ministeriali di contenimento della spesa sanitaria e alla crescente diffusione dei farmaci così detti "generici".

Il processo innovativo è l'aspetto più caratteristico del settore farmaceutico, in quando profondamente differente da quello di un'azienda tradizionale, come si vedrà nel Paragrafo 1.2. Innanzitutto la ricerca di un nuovo farmaco è un processo lungo e delicato, che può durare fino a dieci anni, con la garanzia dell'esclusività protetta dal brevetto limitata rispetto alla durata della ricerca²⁵. La ricerca ha inoltre una elevata percentuale di fallimento dal momento che molte molecole teorizzate come farmaco non producono i risultati sperati. Secondo alcune statistiche solo una molecola su cinquemila diventa un farmaco. Ciò nonostante la ricerca viene svolta in continuazione sia da grandi multinazionali (le cosiddette *Big Pharma*) che da piccole aziende a causa degli enormi ricavi portati dalla scoperta di un nuovo farmaco. Nel caso delle piccole aziende spesso il progetto di un farmaco viene venduto ad un'azienda più grande nel corso dello sviluppo quando passa nelle fasi avanzate. Tali fasi sono più onerose ma garantiscono in futuro, se ben supportate da una rete di vendita, notevoli guadagni.

Il costo della ricerca e sviluppo nell'industria farmaceutica è pari al 68,8% del totale dei costi contro il 54,2% per la media degli altri settori²⁶.

1.1 Il pricing dei prodotti farmaceutici

Il prezzo dei medicinali, in quanto necessari per la salute dei cittadini e spesso forniti a titolo gratuito da parte del SSN, è soggetto a controlli statali.

²⁴ Fonte: piano strategico Abiogen Pharma.

²⁵ L'esclusività del brevetto dura 20 anni, al fronte di una ricerca di circa 10 anni.

²⁶ Fonte: dati Farmitalia rielaborati dall'ISTAT.

Per i medicinali di fascia A (interamente a carico del SSN) il prezzo non viene stabilito dall'azienda produttrice secondo logiche di mercato, bensì da un confronto di esse con l'Agenzia Italiana del Farmaco. Il confronto parte da un dossier sulla produzione e sui costi del prodotto farmaceutico e stabilisce un prezzo di listino, che in realtà è una base sulla quale il produttore ed i distributori del farmaco vengono remunerati dal SSN mediante percentuali stabilite. Nel caso di prodotti già distribuiti, e quindi prezzati, in altri paesi della Comunità Europea, si applica il principio di mutuo riconoscimento del prezzo del farmaco. Le stesse considerazioni valgono per prodotti destinati esclusivamente all'uso ospedaliero (classe H). Nel caso di medicinali di classe C (a carico quindi non del SSN bensì dell'utilizzatore), siano essi soggetti a prescrizioni o farmaci di automedicazione, l'azienda ha alcuni margini di contrattazione, ma il prezzo viene comunque tenuto sotto controllo da parte dell'AIFA. I margini spettanti ai vari attori del processo produttivo e distributivo sono anch'essi stabiliti per legge²⁷, e sono riportati nella Tabella 5

Tabella 5 – Pricing dei prodotti farmaceutici²⁸

	Classe A	Classe A²⁹	Classe C
Pubblico	100,00%	100,00%	100,00%
Distribuzione	39,42%	39,42%	39,09%
- Farmacia	24,27%	24,27%	23,63%
- Grossista	6,05%	6,05%	6,36%
- IVA	9,10%	9,10%	9,10%
- Contributo SSN		4,12%	
Realizzo industria	60,58%	56,47%	60,91%

²⁷ L 326/2003.

²⁸ Tratto dalla relazione annuale 2009 sul mercato farmaceutico della Organizzazione Mondiale della Sanità.

²⁹ Per farmaci di classe A non generici o emoderivati la legge 202/2004 prevede uno sconto del 4,12% per il prezzo di cessione al SSN.

1.2 Procedura di ricerca e sviluppo di un farmaco

La procedura di ricerca e sviluppo di un farmaco prevede un processo complesso, diviso in più fasi, con una durata prossima ai dieci anni.

Inizialmente i ricercatori lavorano in *fase concettuale*, individuando una molecola candidata (detta *molecola lead*) sulla quale pensano si possa costruire un farmaco.

Nella *fase preclinica* la molecola lead viene utilizzata per test tossicologici e farmacocinetici. Se la molecola risulta promettente, viene sottoposto un dossier con i risultati alle autorità competenti (Food & Drugs Administration in USA, European Medicine Evaluation Agency in UE), che verificano i risultati e concedono il nulla osta per i test sugli esseri umani.

A questo punto inizia la *fase clinica* del processo di sviluppo, che è a sua volta suddivisa in tre fasi. Nella *fase I* si effettuano test tossicologici su un campione ristretto di volontari. La successiva *fase II* si svolge sempre su un campione ristretto, e serve a valutare l'efficacia della molecola nella cura delle patologie. Se anche questa fase ha successo, nella *fase III*, il campione viene esteso ad un numero maggiore di soggetti di diversa tipologia per verificare la sua efficacia su un campione maggiormente rappresentativo. Questa fase avviene sotto il controllo di diversi enti statali preposti alla sperimentazione, dato che coinvolge soggetti umani.

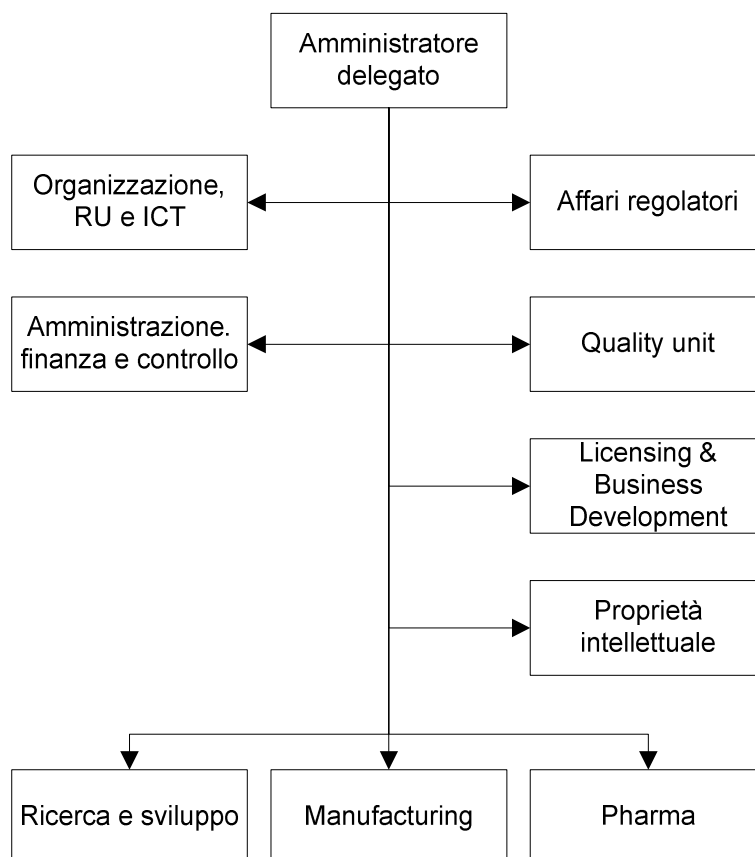
La fase clinica è la più critica per l'azienda, dato che se un prodotto non ha gli effetti desiderati sui soggetti di test, la ricerca è da considerarsi inutile, e causa all'azienda ingenti perdite di tempo e di denaro.

2 Abiogen Pharma

Abiogen Pharma è un'azienda farmaceutica nuova relativamente giovane, essendo apparsa sul mercato nel 1997. In realtà l'azienda porta avanti in Italia, ed in particolare nella città di Pisa cui l'azienda è profondamente legata, la tradizione e lo spirito

ereditato dall'Istituto Gentili, fondato nel 1927 dal bisnonno dell'attuale presidente ed amministratore delegato della società. L'Istituto Gentili viene ricordato principalmente per la scoperta dell'alendronato, una molecola attualmente commercializzata con il nome di Alendros®. La molecola è stata poi concessa in utilizzo alla multinazionale americana Merck Sharpe & Dome con un accordo che fruttava all'Istituto Gentili royalties del 15% su un prodotto che nel mondo vendeva tre miliardi di dollari l'anno³⁰. L'elevato ammontare da pagare ha spinto la Merck Sharpe & Dome ad acquisire l'Istituto Gentili ed i suoi brevetti, in modo da divenire proprietaria dei brevetti e non essere più costretta a pagare per l'utilizzo dell'alendronato. L'attuale presidente decise però di proseguire l'attività imprenditoriale di famiglia, e mantenne di sua proprietà gli immobili, l'attività di produzione, i progetti ed il personale, che fece confluire in una nuova società, la Abiogen Pharma.

Figura 12 - Organigramma di Abiogen Pharma



³⁰ Cfr. CorriereEconomia del 23 maggio 2005, pag. 23

Attualmente, come rappresentato in Figura 12, Abiogen Pharma è organizzata con una struttura divisionale, che presenta tre grandi ASA (*Manufacturing, Pharma e R&D*), ognuna dedicata ad un aspetto chiave dell'attività di un'azienda farmaceutica, due unità di staff (*Organizzazione, RU e ICT e Amministrazione, finanza e controllo*) e quattro unità di business (*Affari Regolatori, Quality unit, Licensing & Business Development e Proprietà intellettuale*).

Di queste è interessante notare come l'ufficio Affari Regolatori, che si occupa della gestione dei dossier dei farmaci da presentare agli enti di controllo, e la gestione della proprietà intellettuale siano indicate come unità di business a causa dell'importanza strategica che ricoprono in un'azienda del settore farmaceutico.

2.1 Divisione Pharma

L'ASA principale è quella chiamata *Pharma*, ossia la divisione commerciale dell'azienda. Il suo compito è quello di promuovere i prodotti Abiogen Pharma, sia propri che su licenza, sul mercato italiano ed internazionale. Dal momento che buona parte dei prodotti farmaceutici non sono scelti direttamente dall'utilizzatore finale bensì dal suo medico curante, l'ASA *Pharma* si occupa anche di marketing, utilizzando una rete di informatori farmaceutici, formati in campo farmacologico oltre che nell'ambito commerciale, che curano il rapporto con i medici.

Non essendo una multinazionale del farmaco con un esteso portafoglio prodotti, Abiogen Pharma mantiene un portafoglio di 15 prodotti, suddivisi in cinque aree terapeutiche³¹,

- Metabolismo osseo;
- Anti-infiammatori e antifebbrili;
- Diabetologia;

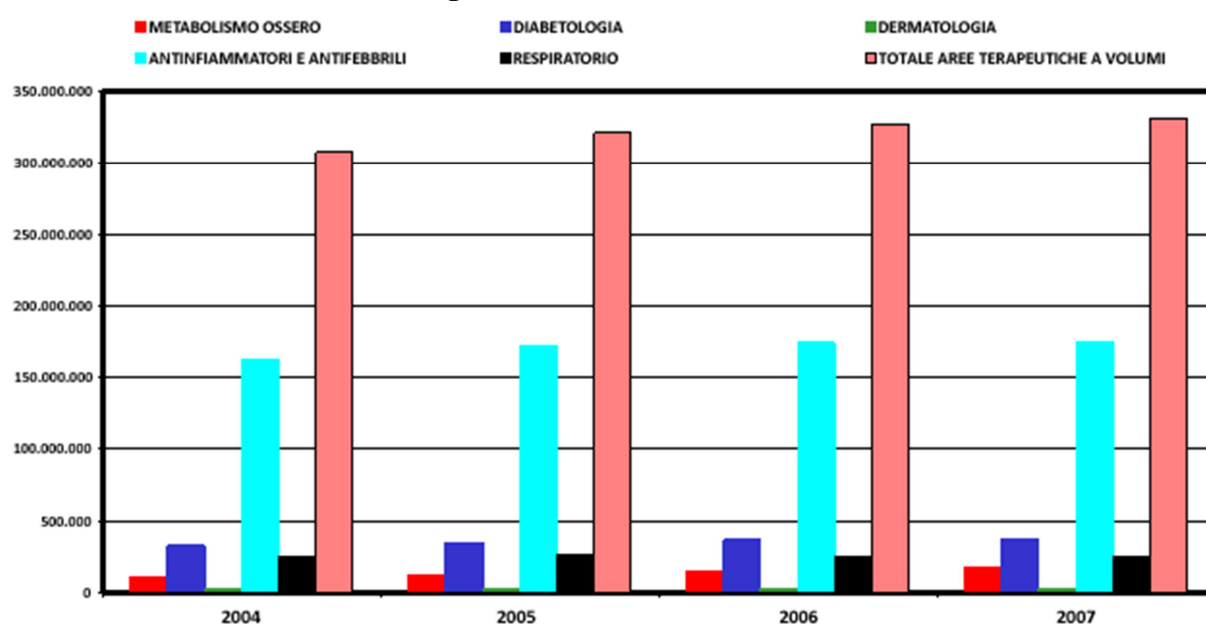
³¹ Esistono anche altri 8 prodotti che l'azienda non inserisce nelle aree terapeutiche in quanto considerati "cash cow" che non necessitano di investimenti ulteriori da parte dell'azienda.

- Respiratorio;
- Dermatologia.

Come si nota dalla Figura 13, delle cinque aree terapeutiche l'area con il maggiore fatturato sul mercato è l'area degli anti-infiammatori ed antifebbrili, seguita con notevole distacco dall'area del metabolismo osseo.

L'area degli anti-infiammatori ed antifebbrili è caratterizzata da alti volumi di vendita e bassi margini unitari. Il suo trend di crescita è previsto essere come stabile. L'area del metabolismo osseo presenta invece margini di crescita, dovuti alla diffusione dell'osteoporosi come patologia conclamata da trattare ed alla diffusione di farmaci preventivi di patologie ossee.

Figura 13 – Mercato a volumi³²



Per l'informazione farmaceutica Abiogen Pharma utilizza una rete di 124 informatori, coordinati da 16 responsabili di area. Le sedici aree sono raggruppate in due macro-aree, centro-nord e centro sud. La struttura esterna è suddivisa secondo il criterio geografico al fine di fidelizzare i medici, grazie anche ad un basso turnover degli

³² Fonte: Business Plan 2011 di Abiogen Pharma.

informatori, che costruiscono legami con i medici dell'area geografica di competenza aumentando la fiducia verso il marchio. Nel versante interno Abiogen Pharma utilizza invece una struttura organizzata per prodotto. Al responsabile di marketing fanno capo tre responsabili di area terapeutica (metabolismo osseo ed osteo-articolare, diabetologia, dermatologia e cicatrizzazione), ognuno dei quali viene assistito da un assistant product manager per ogni prodotto ricadente nella propria area terapeutica. In ogni area terapeutica opera inoltre un addestratore scientifico, che ha il compito di aggiornare il profilo scientifico dei farmaci dell'area di riferimento e di addestrare il personale della rete di informazione farmaceutica. L'azienda si concentra nelle aree terapeutiche che contengono prodotti di utilizzo specialistico, dal momento che l'informazione verso medici specialisti necessita di maggiori competenze ed impegno verso i medici stessi. Nelle restanti due aree i prodotti sono di utilizzo più comune e non necessitano di particolare impegno nella promozione verso i medici, trattandosi in alcuni casi anche di prodotti di automedicazione.

L'area *Pharma* è l'ASA di Abiogen Pharma con il maggior contributo ai ricavi aziendali, realizzando circa l'85% dei ricavi complessivi aziendali nel 2009, in crescita rispetto al 77% del 2008 e al 73% del 2007.

2.2 *Divisione Manufacturing*

L'ASA *Manufacturing* si occupa della produzione dei medicinali, sia per la vendita sul mercato da parte dell'area commerciale (l'ASA *Pharma*) che prodotti conto terzi. Lo stabilimento è situato a Migliarino Pisano, ed ha un'estensione di 100.000m², comprendenti anche un impianto a metano per il riscaldamento ed il raffreddamento dell'acqua e due laghi artificiali per non gravare sulla rete idrica locale. Il dimensionamento dell'impianto è stato stabilito sia per far fronte alle richieste produttive dell'azienda che per offrire ad altre aziende del settore un servizio che non sia solo di produzione e confezionamento del farmaco ma sia un rapporto di partnership a 360 gradi, rivolto anche ai test farmacologici e tossicologici sui farmaci. Il servizio di produzione conto terzi si rivolge infatti sia a grandi aziende che cercano

di esternalizzare parte della produzione che a piccole aziende farmaceutiche che non sono in grado di sostenere un proprio reparto di produzione e di test.

L'ASA *Manufacturing* opera quindi su due diversi livelli. Il primo è il livello corporate, ossia la produzione di farmaci presenti nelle aree terapeutiche di riferimento, sviluppati dalla R&D interna o su brevetti acquisiti dall'esterno e commercializzata dall'ASA *Pharma*, nonché la produzione di farmaci ancora in sperimentazione da parte dell'ASA *R&D*. Il secondo è il livello di mercato, con sviluppo e produzione per conto terzi anche di prodotti esterni alle aree terapeutiche di riferimento.

2.3 Divisione Research & Development

La terza ASA è la *R&D*, ricerca e sviluppo, che svolge un ruolo chiave nel futuro dell'azienda, tanto da essere organizzata sotto forma di ASA autonoma. Attualmente l'azienda porta avanti 12 progetti, dei quali la metà ha raggiunto la fase clinica.

L'ASA *R&D* attualmente lavora sia per la creazione di farmaci in nuove aree terapeutiche (oncologia, malattie del sistema nervoso), sia per il miglioramento dei farmaci esistenti e lo sviluppo di nuovi prodotti nelle aree terapeutiche di riferimento. Dal momento che il processo di sviluppo di un farmaco è particolarmente rischioso ed oneroso, l'ASA *R&D* cerca di portare avanti i suoi progetti fino alla fase clinica II, per poi cercare accordi con altre aziende farmaceutiche (generalmente multinazionali), per creare rapporti di partnership.

Come fattori di successo, oltre alla reputazione costruitasi negli anni, la R&D di Abiogen Pharma vanta stabilimenti di ricerca all'avanguardia, una riconosciuta competenza nella *quality assurance* ed un servizio interno di biostatistica. In questo modo l'azienda si è conquistata la fiducia sia di aziende che le affidano in *licensing in* prodotti da sviluppare, sia di aziende che entrano come partner in progetti di sviluppo generati all'interno, sia che acquisiscono in *licensing out* progetti portati in fase clinica avanzata.

2.4 Il bilancio 2009 di Abiogen Pharma

Seguono in Tabella 6 e in Tabella 7 i principali dati del bilancio 2008 e 2009 di Abiogen Pharma riclassificato per l'analisi economico-finanziaria. Il bilancio completo è disponibile in appendice.

Tabella 6 - Stato patrimoniale finanziario

Impieghi	31/12/2009	%	31/12/2008	%
Attivo immobilizzato	54.018.428	57,74%	54.764.502	59,38%
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	<i>9.376.341</i>	<i>10,02%</i>	<i>9.717.565</i>	<i>10,54%</i>
<i>Immobilizzazioni materiali</i>	<i>44.558.192</i>	<i>47,62%</i>	<i>44.964.936</i>	<i>48,75%</i>
<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>	<i>83.895</i>	<i>0,09%</i>	<i>82.001</i>	<i>0,09%</i>
Attivo circolante lordo	39.542.982	42,26%	37.462.071	40,62%
<i>Disponibilità non liquide</i>	<i>8.176.274</i>	<i>8,74%</i>	<i>8.431.768</i>	<i>9,14%</i>
<i>Liquidità differite</i>	<i>15.106.446</i>	<i>16,15%</i>	<i>20.588.885</i>	<i>22,32%</i>
<i>Liquidità immediate</i>	<i>16.260.262</i>	<i>17,38%</i>	<i>8.441.418</i>	<i>9,15%</i>
Totale capitale investito	93.561.410		92.226.573	

Fonti	31/12/2009	%	31/12/2008	%
Patrimonio netto	33.811.039	39,04%	31.298.896	36,63%
<i>di cui capitale sociale</i>	<i>15.000.000</i>	<i>17,32%</i>	<i>15.000.000</i>	<i>17,56%</i>
Passività consolidate	22.812.500	26,34%	24.254.192	28,39%
Passività correnti	29.982.726	34,62%	29.881.717	34,98%
Totale capitale acquisito	86.606.265		85.434.805	

Tabella 7 - Conto economico di analisi reddituale

	31/12/2009	Valori %	31/12/2008	Valori %
Valore della produzione	65.091.505		69.538.698	
<i>Costi per materie</i>	20.627.944	32%	20.515.012	30%
<i>Costi per servizi</i>	13.626.179	21%	13.555.711	19%
<i>Costi per godimento beni di terzi</i>	2.153.568	3%	2.090.075	3%
<i>Variazione delle rimanenze</i>	- 77.995	0%	900.284	1%
<i>Oneri diversi di gestione</i>	2.383.172	4%	2.273.568	3%
Totale costi esterni	38.712.868	59%	39.334.650	57%
Valore aggiunto	26.378.637	41%	30.204.048	43%
Costi del personale	15.294.820	23%	19.305.305	28%
Margine operativo lordo	11.083.817	17%	10.898.743	16%
Ammortamenti e svalutazioni	5.355.101	8%	10.666.925	15%
Reddito operativo	5.728.716	9%	231.818	0%
Risultato dell'area finanziaria	- 2.192.865	- 3%	- 6.217.263	- 9%
Risultato dell'area straordinaria	619.617	1%	- 1.844.505	- 3%
Totale aree non operative	- 1.573.248	- 2%	- 8.061.768	- 12%
Reddito prima delle imposte	4.155.468	6%	- 7.829.950	- 11%
Imposte sul reddito	1.643.325	3%	- 442.794	- 1%
Risultato di esercizio	2.512.143	4%	- 7.387.156	- 11%

Dal bilancio riclassificato si possono individuare i principali indicatori economico-finanziari, presentati in Tabella 8.

Tabella 8 - Principali indicatori economico - finanziari³³

	31/12/2009	31/12/2008	31/12/2007
Ricavi	63.309	63.166	66.082
Variazione %	+ 0,70	+ 4,41	
Margine industriale	44.475	42.662	41.800
Variazione %	+ 4,25	+ 2,06	
EBITDA	9.750	4.331	3.261
Variazione %	+ 125,14	+ 32,82	
EBIT	6.282	944	839
Variazione %	+ 565,80	+ 12,42	
Utile (perdita) netto	2.512	- 7.387	- 1.943
Variazione %	+ 134,01	- 280,10	
Patrimonio netto	33.811	31.299	17.168
Variazione %	+ 8,03	+ 82,31	
Capitale investito netto	56.346	62.324	58.101
Variazione %	- 9,59	+ 7,27	
Indebitamento finanziario netto	22.535	31.025	24.953
Variazione %	- 27,37	+ 24,33	

Dagli indicatori presentati si nota come nel 2009, nonostante eventi sfortunati quali l'alluvione di Migliarino Pisano che ha danneggiato gli stabilimenti produttivi, la Abiogen Pharma si sia ripresa dalla situazione di crisi durata fino al 2008, culminata in quell'anno con la mobilità del personale, aumentando significativamente il proprio EBITDA e ancor più il proprio EBIT, riducendo nel contempo l'indebitamento finanziario e giungendo per il 2009 ad una situazione di utile netto.

³³ Fonte: Rielaborazione del bilancio 2009 e sito www.abiogen.it

3 I service level agreement in Abiogen Pharma

Come la maggior parte delle aziende che segue una struttura divisionale, in Abiogen Pharma le tre divisioni principali sono legate da rapporti di collaborazione tra loro e con le aree di staff e di business. Le aree di business sono state infatti create proprio perché le loro funzioni non possono essere circoscritte solamente ad una delle tre grandi divisioni. Questo è ad esempio il caso dell'ufficio Affari Regolatori che, tra le varie funzioni, cura la registrazione di nuovi farmaci messi in commercio (funzione correlata alla divisione Pharma) e prepara anche i dossier per i farmaci in via di sviluppo che devono ricevere l'approvazione per i test clinici (funzione correlata alla divisione R&D). Per poter specializzare il personale e creare un'unica entità responsabile di compiti simili tra loro come natura, sono state create le quattro divisioni di business che svolgono sia attività autonome che attività richieste dalle tre grandi divisioni.

Una ripartizione di attività trasversali alle tre grandi divisioni in aree di business comporta problemi di natura organizzativa. Le richieste di svolgimento di funzione devono in questo modo essere rivolte verso un'altra area aziendale, e verso un altro responsabile, qualora una divisione necessiti di una funzione svolta da una delle aree di business. Questo ulteriore passaggio tra la richiesta e lo svolgimento della funzione ricopre un'importanza critica dato che se non viene gestito con attenzione può portare a ritardi nello svolgimento, al sovra utilizzo di risorse o alla mancata capacità di gestire tutte le richieste.

Inoltre la creazione di aree trasversali che svolgono compiti comuni alle tre divisioni comporta da parte dell'azienda la necessità di creare un sistema di coordinamento tra le varie richieste, in modo da riuscire ad esaurire le richieste principali ed utili a livello globale per l'azienda. In assenza di un tale sistema le richieste verrebbero esaudite senza una lista di priorità coerente con la strategia aziendale e spesso condizionata o dalla data della richiesta o dal potere contrattuale interno del richiedente.

Inoltre, così come accennato in precedenza nel Capitolo IV, esiste il problema della ripartizione dei costi tra le varie aree funzionali. Il costo di un'attività svolta da un'area di business ma di competenza specifica di una delle divisioni dovrebbe essere di competenza della divisione richiedente, e non ricadere tra i costi dell'area che lo ha materialmente svolto. Occorre quindi per l'azienda individuare anche un meccanismo che riesca ad allocare correttamente i costi.

Un primo tentativo svolto dall'azienda è stato quello di istituire dei progetti affidati ad un *project manager*. Una volta definito il progetto e le risorse che l'azienda voleva dedicare ad esso, il project manager si occupava, agendo sotto mandato della direzione centrale, di gestire le risorse appartenenti alle varie aree. Il personale faceva capo non solo alla propria divisione di provenienza, ma anche al project manager che seguiva il progetto per il quale era impiegato. In questo modo le risorse erano allocate in fase di pianificazione, i manager di area conoscevano le richieste dei vari progetti e pianificavano di conseguenza le proprie attività. Questa impostazione ha funzionato bene, ma era applicabile solamente nel caso in cui poteva essere redatto un progetto. Alcune attività svolte delle varie aree sono solamente delle funzioni, e non può essere istituito un progetto. Ad esempio uno dei compiti del Business Development è la ricerca di nuovi clienti. Risulta difficile realizzare un progetto per la ricerca clienti di un nuovo farmaco, poiché manca una definizione stretta delle risorse impiegate e della tempistica. Si tratta infatti di una funzione che l'area Business Development svolge, nell'esempio, per la divisione Pharma e non di un progetto che coinvolge le due aree.

Si è reso quindi necessario studiare un sistema che aiutasse i manager di divisione a richiedere attività alle aree di business e di staff in maniera chiara e attuabile per l'azienda, e che aiutasse i manager delle aree a gestire le varie richieste. I service level agreement, che l'azienda ha iniziato a studiare nel 2007 e ad applicare nel 2009, possono svolgere egregiamente questo compito.

3.1 Gli SLA per la definizione delle funzioni

Il primo interesse dell'azienda è stato quello di definire in maniera standardizzata e precisa le funzioni che ogni area può svolgere a beneficio delle altre, con quali risorse e quali tempi. La logica degli SLA, che prevede una definizione chiara del servizio, delle risorse umane, materiali e immateriali richieste, delle tempistiche necessarie e che prevede requisiti condivisi riguardo input ed output ben si adatta a questa esigenza. I responsabili delle varie aree coinvolte si sono trovati ad un tavolo tecnico per stabilire quali erano le loro funzioni e stilare una specie di “listino” dei servizi che potevano offrire, cercando di definire con precisione le risorse ed i tempi necessari per ciascuno di essi. Agendo in questo modo l'azienda ha raggiunto anche l'obiettivo di mappare con precisione le proprie competenze e le funzioni che le varie aree potevano e dovevano svolgere, evitando duplicazioni di funzioni e rendendo noto ad ogni manager chi si occupava di cosa e, soprattutto, a chi dovevano rivolgersi per un determinato incarico.

Gli SLA svolgono quindi il ruolo di definizione delle funzioni che un'area può svolgere, indicando le risorse ed i tempi necessari. Creano uno standard per queste funzioni, definendo in maniera univoca e precisa le procedure attivate, il livello di input e di output richiesto. Contribuiscono inoltre allo scambio reciproco tra le divisioni poiché possono fissare la partecipazione di una divisione alle attività di un'area di business o di staff. Per esempio nel caso dello SLA del Business Development sulla ricerca di acquirente per un farmaco in fase II, lo SLA potrebbe richiedere alla divisione R&D l'affiancamento al Business Development di un ricercatore per illustrare al potenziale acquirente il farmaco proposto, invece che farlo fare a un dipendente del Business Development stesso, che ha minori competenze in materia. In questo modo si evitano duplicati di risorse e si ottiene un livello qualitativo migliore.

3.2 Metodologie di negoziazione degli SLA

La negoziazione di uno SLA avviene in Abiogen Pharma mediante la creazione di un tavolo tecnico al quale partecipano i responsabili delle divisioni o aree coinvolti dal servizio, nonché rappresentanti della dirigenza. La composizione del tavolo tecnico ha la finalità di assicurare che siano rappresentati tutti gli interessi in gioco nella creazione dello SLA. Il cliente dell'attività esporrà le sue richieste, principalmente riguardo al tempo ed al livello qualitativo dei risultati. Il fornitore dell'attività valuterà se sarà possibile rispettare le richieste del cliente, e negozierà con lui eventuali modifiche alle richieste, al fine di riuscire a garantire quanto verrà scritto nello SLA. La dirigenza ha invece il compito di sovrintendere l'accordo, evitando che una delle parti sfrutti il proprio peso nella contribuzione al reddito aziendale per ottenere condizioni favorevoli a scapito della controparte e puntando ad un accordo che sia equo per le parti e che sia in grado di soddisfare non tanto le parti coinvolte quanto l'azienda nel suo complesso.

3.3 Gli SLA per la gestione delle risorse

Il problema principale che sorge in casi in cui esiste un'area che svolge funzioni per diverse divisioni è quello della ripartizione di risorse limitate su più lavori. Ogni area di business deve occuparsi di alcune funzioni necessarie all'azienda nel complesso e che non dipendono dalle altre divisioni. Sono un esempio il mantenimento dei dossier dei farmaci presso il Ministero della Salute da parte dell'ufficio Affari Regolatori, che non ricade sotto alcuna divisione ma che è un compito fondamentale per l'azienda. Una volta calcolate le risorse e gli FTE necessari per l'assolvimento di questi obblighi, le area di business e di staff si trovano con risorse libere, ed utilizzabili per svolgere compiti per le varie divisioni.

Una volta creato un "listino" delle funzioni disponibili in ogni area che indichi risorse e FTE necessari al personale per ognuna di esse, Abiogen Pharma può pianificare la gestione delle risorse disponibili per le aree di staff e di business sulle richieste delle altre divisioni.

I responsabili delle varie divisioni operano a livello di budget triennale segnalando ad un tavolo che riunisce i responsabili di divisione, delle aree di staff e di business e la direzione centrale quali sono le richieste che rivolgono alle aree di staff e di business. Si procede quindi ad un esame delle varie richieste, stilando una lista di priorità legata agli obiettivi strategici per il triennio ed alle risorse richieste. La direzione centrale svolge il ruolo di mediatore e di ultimo decisore per l'assegnazione delle risorse, ed ha come ottica quella generale dell'azienda (che i manager di divisione e di area hanno in misura minore) e procede ad accettare (proponendo magari modifiche) o a rifiutare l'assegnazione di compiti alle aree di staff e di business, assegnando le risorse residue delle aree agli SLA proposti dalle divisioni.

Il ruolo della divisione centrale è fondamentale anche a causa del differente potere contrattuale fra le tre divisioni maggiori. La divisione Pharma è quella che realizza la maggior parte degli utili dell'azienda nel breve termine, e questo la rende maggiormente incisiva rispetto alla divisione R&D, che è un centro di investimento. D'altro canto la divisione R&D progetta nuovi farmaci che garantiranno il futuro dell'azienda. La direzione centrale riesce quindi a mediare le varie esigenze di allocazione delle risorse tra attività con ritorno immediato ed attività con ritorno nel lungo periodo.

3.4 I prezzi di trasferimento

Abiogen Pharma utilizza i prezzi di trasferimento come meccanismo di supporto agli SLA con due finalità distinte, a seconda che si tratti di SLA divisione verso divisione oppure divisione verso area di business o di staff.

Nel caso dei rapporti tra divisioni, i prezzi di trasferimento seguono le finalità presentate nel Capitolo IV, ossia il riconoscimento equo del valore prodotto da ogni singola divisione. Un esempio è la divisione Pharma, che vende prodotti realizzati dalla divisione Manufacturing. La divisione Pharma corrisponde un prezzo di trasferimento che tenga conto di come, sebbene la vendita sia solo opera sua, essa abbia venduto un prodotto realizzato fisicamente da altri e che quindi parte della sua

redditività sia attribuita al lavoro del Manufacturing nel creare un prodotto di alta qualità. Le stesse considerazioni valgono anche per il lavoro del Manufacturing nel creare prototipi per la divisione R&D, o per la divisione R&D nel creare farmaci che vengono realizzati su ampia scala e poi venduti. Il prezzo viene calcolato mediante il Cost-Plus Method (Capitolo IV, Paragrafo 3.1.3), stabilendo cioè un mark-up da applicare al costo di produzione del prodotto ceduto o del servizio prestato da una divisione all'altra.

Per quanto riguarda invece gli SLA che coinvolgono una divisione e un'unità di staff o di business, la logica è differente. L'azienda calcola infatti il prezzo di trasferimento come il solo costo di realizzazione dell'attività, senza applicare alcun mark-up (si può parlare anche qui di Cost-Plus Method, anche se impropriamente poiché non esiste alcun mark-up). Il costo principale per questo tipo di attività è quello del lavoro umano, espresso come costo degli FTE necessari per lo svolgimento. Le unità di staff e di business non producono infatti ricavi diretti, e quindi non è necessario assegnare ad esse un mark-up che tenga conto dell'effettiva competenza dei ricavi. La scelta di make or buy viene affrontata basandosi sul costo solamente per quelle attività non facenti parte del core business aziendale e che non hanno requisiti temporali stringenti. Data la peculiare natura del settore dove Abiogen Pharma opera, alcune attività hanno come discrimine il tempo di svolgimento, e per questa tipologia di attività l'azienda sceglie innanzitutto le soluzioni che la fanno rientrare nei tempi previsti e, se ne esistono più di una, sceglie in base al costo. Per le attività appartenenti al core business aziendale l'azienda ha come sua politica la loro realizzazione all'interno, dal momento che queste attività richiedono competenze peculiari per l'azienda, competenze che l'azienda punta a migliorare e a tenere ad alti livelli. Per questo tipo di attività non vengono fatte analisi per il make or buy, ma si opera un confronto con un'attività equivalente svolta sul mercato al solo fine di benchmark per un'eventuale riduzione dei costi. Occorre notare infatti che ogni singola decisione di make or buy viene presa non dal responsabile di divisione ma dalla dirigenza, che ha sotto controllo gli aspetti strategici dell'attività in questione. Un esempio di attività dove conta prevalentemente

la rilevanza strategica rispetto ai costi è il *licensing out*. Sebbene esistano numerose agenzie specializzate, l'azienda spesso preferisce affidare la cessione di una proprietà intellettuale al Business Development per evitare che l'agenzia esterna possa vantare diritti sulla proprietà intellettuale ceduta.

Un ulteriore utilizzo dei prezzi di trasferimento è quello del confronto interno per capire se affidare un'attività ad una divisione piuttosto che a un'unità di business o di staff. Un esempio è il *licensing in* che può essere realizzato sia dalla divisione Pharma che dal Business Development, che vengono messe in concorrenza tra loro.

3.5 Formazione all'utilizzo degli SLA

Trattandosi di un'azienda operante in un settore ad alto contenuto di competenze, il personale di Abiogen Pharma è abituato alla formazione continua e specifica. L'azienda organizza corsi interni di management rivolti ai quadri dirigenti e svolti prevalentemente in outsourcing da aziende specializzate. In un'ottica di collaborazione con altre aziende del settore non strettamente in concorrenza, i dirigenti di Abiogen Pharma svolgono corsi di formazioni verso alcuni concorrenti, con i dirigenti delle concorrenti che in cambio svolgono formazione verso Abiogen Pharma, in un'ottica di scambio delle reciproche conoscenze.

Il progetto dell'applicazione degli SLA alla gestione aziendale è iniziato per Abiogen Pharma nel 2008, in un periodo storicamente difficile a causa della crisi economia globale che ha colpito duramente l'azienda, obbligandola al ricorso a forme di mobilità del personale. Si è reso quindi necessario il ricorso a efficaci strumenti di formazione agli SLA, che potessero presentare il metodo anche come un modo per reagire alla crisi e ripartire con maggiore slancio e competitività. La formazione ha riguardato principalmente i responsabili di divisione e di area, nonché i livelli intermedi. La presentazione dello strumento ha privilegiato l'ottica delle sue potenzialità per una gestione più efficace e più semplice dei rapporti interni, focalizzandosi sulla possibilità di ottenere i servizi in maniera efficace con la minima spesa di tempo ed evitando il rischio che il fornitore trascuri la richiesta, dal punto di vista dei richiedenti, e sulla

possibilità di pianificare le proprie risorse evitando richieste superiori al possibile, dal punto di vista degli erogatori.

3.6 Metodi di valutazione

Per Abiogen Pharma il progetto degli SLA è appena agli inizi, essendo questo triennio 2009-2011 il primo nel quale sono in atto la pianificazione mediante SLA ed i “listini” delle attività svolte. Non sono quindi ancora disponibili dati numerici attendibili per utilizzare strumenti precisi di valutazione dell’efficacia degli SLA in se e della pianificazione mediante questo strumento.

Attualmente l’azienda utilizza sistemi di controllo di tipo qualitativo, quali i questionari sulla soddisfazione del consumatore e sul livello di servizio (presentati nel Capitolo III), con l’ottica di valorizzare la partecipazione del personale a questo nuovo strumento e valutare se e come è stato accolto ai vari livelli. Ai responsabili delle aree coinvolte in ogni SLA viene presentato un questionario in cui devono indicare il grado di soddisfazione (da -2 a +3) riguardo parametri quali il rispetto dei costi, la puntualità ed il rispetto dei tempi, il livello qualitativo dell’output, dettagliati in base allo SLA che si va a verificare.

Gli indicatori quantitativi che l’azienda vuole utilizzare sono sia di produttività che di performance (KPI). Gli indicatori sono chiaramente dipendenti dal tipo di SLA che vanno a verificare. Sulla produttività riguarderanno il numero di azioni svolte dall’unità responsabile dell’attività per raggiungere lo scopo pattuito con l’unità richiedente, mentre gli indicatori di performance riguarderanno in tutti i casi il rispetto del budget e dei tempi pattuiti, nonché l’efficacia delle azioni intraprese. Nel Paragrafo 3.8 si presenteranno gli indicatori di un servizio concreto.

3.7 Gestione degli imprevisti

Un’osservazione che può essere fatta ad un sistema preciso quale quello degli SLA, e soprattutto alla pianificazione triennale delle attività richieste dalle divisioni alle aree di staff e di business, è quella relativa alla flessibilità di tale sistema. In un contesto

dinamico qual è il mercato attuale, possono capitare opportunità improvvise che un'azienda deve poter cogliere e che una programmazione troppo rigida potrebbe ostacolare.

L'azienda sta lavorando ad un metodo per garantire questo tipo di flessibilità, ma ritiene che nell'immediato (ossia per questo triennio 2009-2011) non sia una necessità. Gli SLA sono stati creati da poco e per la prima volta. E' quindi plausibile che le richieste di risorse e di FTE per le varie attività siano state sovrastimate dai vari responsabili. L'azienda in questa fase iniziale non ha inserito uno slack di tempo e di risorse per far fronte ad eventuali imprevisti, ritenendo che esista una sovrastima nelle attività tale da garantire un po' di margine per gli imprevisti riducendo i tempi per le attività pianificate senza compromettere la loro qualità.

3.8 Esempio di SLA³⁴

Un esempio di SLA presente in Abiogen Pharma è quello del *licensing in*, che coinvolge la divisione Pharma e l'area del Business Development. L'esempio esaminato è quello del *Prodotto di extension line in area terapeutica «core»*. Si tratta dell'attività di ricerca di un particolare prodotto, disponibile sul mercato, sul quale l'azienda vuole acquisire diritti per estendere una delle sue cinque aree terapeutiche principali.

In questo caso l'area del Business Development ha un listino standard con i requisiti principali del prodotto da ricercare, riportato in Tabella 9.

³⁴ Basato su materiale fornito direttamente dall'azienda

Tabella 9 - Listino standard di *licensing in*

Prodotto di extension line in area terapeutica <<core>>
Prodotto non brevettato / generico
Prodotto con prezzo conforme al benchmark nazionale
Prodotto registrato in un paese UE
Down payment non superiore a € 200.000
Licenza disponibile entro 12 mesi
Prodotto disponibile per la produzione interna

A questo punto l'area Business Development inizierà a negoziare con la divisione Pharma sui requisiti tecnici dell'accordo relativamente a tempi, input necessari da parte della divisione, livello qualitativo dell'output seguendo una checklist simile a quella riportata nel Capitolo II ovviamente adattata alle particolari esigenze del settore e della particolare attività. Le parti converranno infine ad un Model SLA³⁵ da adattare poi caso per caso al singolo prodotto che la divisione Pharma commissionerà di cercare all'area Business Development.

Una volta discussi i dettagli tecnici relativi all'output le due parti, sempre con la supervisione della divisione centrale, realizzeranno una tabella con il costo standard dell'attività, ovviamente adattabile in base alla tipologia di ricerca commissionata. La Tabella 10 riporta un costo standard esemplificativo.

³⁵ Vedi Capitolo II, Paragrafo 6.2

Tabella 10 - Costo standard per attività (variabile)

Attività	FTE	Risorsa 1	Risorsa 2	Risorsa 3	Costi
Analisi mercato e identificazione prodotto	80	56	16	8	€ 2.000
Networking e contatto con partner	1.840	1.000	800	40	€ 45.000
Negoziazione	160	0	80	80	€ 4.000
Fase di contratto	184	8	8	168	€ 4.500
Totale					€ 56.000

Oggetto	Costi
Banche dati	€ 15.000
Rimborsi spese	€ 20.000
Networking (iscrizione e membership)	€ 4.000
Spese legali accessorie	€ 2.000
Totale	€ 41.000

La divisione Pharma e l'area Business Development sviluppano infine, sempre assieme alla dirigenza, una scheda di indicatori per la verifica del corretto svolgimento dell'attività, riportata in Tabella 11.

Tabella 11 - Indicatori di SLA

Indicatori di produttività	Indicatori di performance (KPI)
Numero di proposte fatte alla divisione Pharma	Rispetto del budget
Numero di meeting effettuati	Rispetto dei tempi
Numero di aziende contattate	Corretta identificazione del prodotto
Numero di prodotti trattati	Adeguatezza nell'impianto contrattuale

Come già detto nel Paragrafo 3.6, agli indicatori di produttività (espressi in numero) ed agli indicatori di performance (espressi in percentuale) si affianca un questionario sul livello di soddisfazione ottenuto, questionario che viene compilato in questo caso dal responsabile della divisione Pharma.

CONCLUSIONI

Lo strumento degli SLA, nato inizialmente per garantire un livello di servizio minimo concordato tra le parti per i servizi di IT, e lo strumento dei prezzi di trasferimento, nato per risolvere problematiche di trasferimento degli utili di natura fiscale, possono essere applicati con successo in aziende multi-divisionali o che presentino aree funzionali, di business e di staff in rapporto tra loro.

Gli SLA godono di una doppia finalità in questo ambito. Sul versante tecnico sono in grado di definire dettagliatamente un servizio che un'unità presta alle altre, specificandone i tempi e i modi con un rigore tipico dei contratti di servizio richiesti all'esterno, evitando quindi una scarsa attenzione ai risultati dovuta al prestare un servizio che non procura guadagni diretti, ma che ricopre comunque un ruolo nella globalità dell'azienda. Sul versante organizzativo gli SLA, una volta definite con attenzione le risorse impiegate per ogni singolo servizio, permettono di pianificare l'attività aziendale con riferimento all'utilizzo di servizi prestati da unità organizzative interne alla stessa azienda. Aziende come Abiogen Pharma gestiscono il tempo che le aree di staff e di business non devono impiegare in attività funzionali mediante gli SLA, creando degli slot di FTE disponibili per attività che l'area può prestare alle divisioni o alle altre unità organizzative. Agendo in questo modo possono riuscire a gestire la forza lavoro disponibile, evitando un sotto utilizzo della capacità produttiva ed evitando il rischio che alle unità vengano chieste prestazioni che eccedono la loro capacità massima.

I prezzi di trasferimento sono utilizzati internamente per ridistribuire il valore creato dalle varie divisioni o dalle aree di business e di staff mettendo in evidenza che le unità con sbocchi sul mercato, formalmente uniche produttrici di reddito, creano utili per l'azienda utilizzando anche prodotti e servizi forniti dalle altre unità organizzative. Questo al fine di una corretta valutazione delle performance e per evitare il ricorso alla leva reddituale delle varie unità organizzative, gestendo l'azienda come un sistema

organico e non come un'unione di aree separate tra loro. Il prezzo di trasferimento può inoltre essere utilizzato nelle decisioni di *make or buy*, affinché far rendere conto ai responsabili di quale sia il costo effettivo di un'attività svolta all'interno e permettere un confronto con le proposte di terzi presenti sul mercato. Gli SLA si integrano in questo processo decisionale, permettendo di confrontare non solo il prezzo ma anche il livello qualitativo dell'output. Si parla però di *quasi-mercato* dei servizi, poiché alcune attività hanno un ruolo strategico tale da non poter essere svolte all'esterno, in quanto parte integrante del core business aziendale. In questi casi il prezzo di trasferimento può essere utilizzato come benchmark per capire se il costo dell'attività può essere ridotto per raggiungere un'efficienza migliore.

I due strumenti presentati mantengono quindi la loro efficacia nelle finalità per le quali sono stati progettati, ma possono essere utilizzati efficacemente da un'azienda multidivisionale per regolare i rapporti tra le divisioni e per il ricorso ad attività svolte internamente, seguendo la finalità di chiarire i rapporti, ottenere un'attività efficace ed efficiente, pianificare le attività interne delle varie unità e stimolarle mediante un confronto con l'esterno.

Per concludere, il processo di pianificazione e gestione delle attività interne tramite SLA presenta grandi potenzialità, ma non è ancora diffuso all'interno delle varie aziende. Alcune realtà, come Abiogen Pharma, stanno iniziando a scoprirne le potenzialità ed hanno avviato un percorso che le porterà a breve ad una più estesa applicazione di questa metodologia alla gestione dei rapporti interni, con tutti i benefici che questo comporterà.

APPENDICE I: BILANCIO 2009 DI ABIOGEN PHARMA

Stato patrimoniale attivo		31/12/2009	31/12/2008
<u>A.</u>	<u>Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti</u>		<u>2.997.150</u>
<u>B.</u>	<u>Immobilizzazioni</u>	<u>54.018.428</u>	<u>54.764.502</u>
B.I.	Immateriali	9.349.341	9.717.565
B.I.2.	Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità	74.077	98.769
B.I.3.	Diritti di brevetto industriale e di utilizzo di opere dell'ingegno	452.885	272.359
B.I.4.	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	787.036	957.080
B.I.6.	Immobilizzazioni in corso e acconti	6.895.124	7.403.659
B.I.7.	Altre	1.167.219	985.698
B.II.	Materiali	44.558.192	44.964.936
B.II.1.	Terreni e fabbricati	34.454.604	35.620.112
B.II.2.	Impianti e macchinario	8.716.311	7.885.251
B.II.3.	Attrezzature industriali e commerciali	863.501	996.103
B.II.4.	Altri beni	306.051	463.470
B.II.5.	Immobilizzazioni in corso e acconti	217.725	0
B.III.	Finanziarie	83.895	82.001
B.III.1.D.	Partecipazioni in altre imprese	43.559	41.059
B.III.2.	Crediti	40.336	40.942
B.III.2.D.	Crediti verso altri (oltre 12 mesi)	40.336	40.942
<u>C.</u>	<u>Attivo circolante</u>	<u>39.542.982</u>	<u>37.462.071</u>
C.I.	Rimanenze	8.176.274	8.431.768
C.I.1.	Materie prime, sussidiarie e di consumo	2.306.006	2.486.003

C.I.2.	<i>Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati</i>	706.767	1.125.372
C.I.4.	<i>Prodotti finiti e merci</i>	5.163.501	4.820.393
C.II.	Crediti	15.106.446	20.588.885
C.II.1.	<i>Verso clienti (entro 12 mesi)</i>	10.182.537	15.344.013
C.II.4.	<i>Verso controllanti (entro 12 mesi)</i>	866.545	316.944
C.II.4bis.	<i>Per crediti tributari (entro 12 mesi)</i>	1.489.099	1.670.398
C.II.4ter.	<i>Per imposte anticipate (entro 12 mesi)</i>	1.786.251	2.874.921
C.II.5.	<i>Verso altri (entro 12 mesi)</i>	782.014	382.609
C.IV.	Disponibilità liquide	16.260.262	8.441.418
C.IV.1.	<i>Depositi bancari e postali</i>	16.259.250	8.438.928
C.IV.3.	<i>Denaro e valori in cassa</i>	1.012	2.490
<u>D.</u>	<u>Ratei e risconti (vari)</u>	<u>88.163</u>	<u>96.198</u>
Totale attivo		93.649.573	95.319.921

Stato patrimoniale passivo		31/12/2009	31/12/2008
<u>A.</u>	<u>Patrimonio netto</u>	<u>33.811.040</u>	<u>31.298.895</u>
A.I.	Capitale	15.000.000	15.000.000
A.IV.	Riserva legale	257.432	257.432
A.VII.	Altre riserve	23.428.681	23.428.679
A.VII.	<i>Altre riserve (versamenti in conto capitale)</i>	6.910.638	6.910.638
A.VII.	<i>Altre riserve (riserva per rivalutazione ex L 185/08)</i>	16.518.042	16.518.042
A.VIII.	Utili (perdite) portati a nuovo	- 7.387.216	0
A.IX.	Utile d'esercizio	2.512.143	0
A.X.	Perdita d'esercizio	0	- 7.387.216
<u>B.</u>	<u>Fondi per rischi e oneri</u>	<u>3.405.213</u>	<u>5.877.887</u>
B.1.	Fondi di trattamento di quiescenza e obblighi simili	14.443	96.229

B.2.	Fondi per imposte, anche differite	61.996	2.093.947
B.3.	Altri	3.328.774	3.687.711
<u>C.</u>	<u>Trattamento fine rapporto di lavoro subordinato</u>	<u>2.675.749</u>	<u>2.795.313</u>
<u>D.</u>	<u>Debiti</u>	<u>52.795.226</u>	<u>54.135.909</u>
D.2.	Debiti verso banche	38.795.332	39.467.150
D.2.	<i>Debiti verso banche (entro 12 mesi)</i>	<i>15.982.832</i>	<i>15.212.958</i>
D.2.	<i>Debiti verso banche (oltre 12 mesi)</i>	<i>22.812.500</i>	<i>24.254.192</i>
D.7.	Debiti verso fornitori (entro 12 mesi)	10.218.658	9.312.131
D.12.	Debiti tributari (entro 12 mesi)	1.613.166	3.086.482
D.13.	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale (entro 12 mesi)	849.932	964.338
D.14.	Altri debiti (entro 12 mesi)	1.318.138	1.305.808
<u>E.</u>	<u>Ratei e risconti (vari)</u>	<u>962.345</u>	<u>1.211.917</u>
Totale passivo		93.649.573	95.319.921

Conto economico		<i>31/12/2009</i>	<i>31/12/2008</i>
<u>A.</u>	<u>Valore della produzione</u>	<u>65.091.505</u>	<u>69.538.698</u>
A.1.	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	61.515.708	59.488.350
A.2.	Variazione delle rimanenze di prodotti in lavorazione, semilavorati e finiti	- 333.490	- 901.079
A.4.	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	1.291.465	7.173.149
A.5.	Altri ricavi e proventi (vari)	2.617.822	3.778.278
<u>B.</u>	<u>Costi della produzione</u>	<u>59.362.789</u>	<u>69.306.931</u>
B.6.	Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	20.627.944	20.515.012
B.7.	Per servizi	13.626.179	13.555.711
B.8.	Per godimento di beni di terzi	2.153.568	2.090.075
B.9.	Per il personale	15.294.820	19.305.306

B.9.a.	Salari e stipendi	10.780.526	13.574.685
B.9.b	Oneri sociali	3.678.045	4.699.200
B.9.c	Trattamento di fine rapporto	836.249	1.031.420
B.10.	Ammortamenti e svalutazioni	5.355.101	10.666.975
B.10.a.	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	1.065.449	6.032.259
B.10.b.	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	2.402.527	1.913.138
B.10.c.	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	1.800.000	2.614.914
B.10.d.	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	87.125	106.614
B.11.	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	- 77.995	900.284
B.14	Oneri diversi di gestione	2.383.172	2.273.568
Differenza tra valore e costi di produzione (A – B)		5.728.716	231.767
<u>C.</u>	<u>Proventi e oneri finanziari</u>	<u>- 2.192.865</u>	<u>- 6.217.273</u>
C.16.	Altri proventi finanziari	100.140	39.987
C.16.d.	Proventi diversi (da imprese collegate)		544
C.16.d.	Proventi diversi (da controllanti)	100.140	39.443
C.17.	Interessi e altri oneri finanziari (altri)	2.275.223	6.326.026
C.17-bis.	Utili e perdite su cambi	(17.782)	68.766
<u>D.</u>	<u>Rettifiche di valore di attività finanziarie</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
<u>E.</u>	<u>Proventi e oneri straordinari</u>	<u>619.617</u>	<u>- 1.844.505</u>
E.20.	Proventi (varie)	2.376.817	274.657
E.21.	Oneri	1.757.200	2.119.162
E.21.a	Oneri (imposte esercizi precedenti)	761.795	0
E.21.d	Oneri (varie)	995.405	2.119.162
Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)		4.155.468	- 7.830.011
22.	Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e anticipate	1.643.325	- 442.795

22.a.	Imposte correnti	1.855.524	524.151
22.b.	Imposte differite	122.494	84.310
22.c.	Imposte anticipate	- 334.693	- 1.051.255
23.	Utile (perdita) dell'esercizio	2.512.143	- 7.387.216

BIBLIOGRAFIA

- Bertani, P. (1996). *I prezzi di trasferimento nell'attività di controllo*. Torino: Giappichelli.
- Bertini, U. (1990). *Il sistema d'azienda - Schema d'analisi*. Torino: Giappichelli.
- Bianchi Martini, S. & Agliati, M. (2002). *I prezzi di trasferimento: Determinanti e metodologie di calcolo*. Milano: EGEA.
- Bianchi, M. (2007). *Il sistema organizzativo e le funzioni aziendali*. Torino: Giappichelli.
- Bolzoni, M. & Della Carità, A. (2003). Definizione dei prezzi di trasferimento: Metodi basati sulla transazione. *Amministrazione e finanza - Serie oro*.
- Busso, D. (2003). *L'economia degli application service provider*. Milano: Giuffrè.
- Cerbioni, A. (2000). *Il budget nel sistema di controllo di gestione*. Torino: Giappichelli.
- Clifford-Winters, T. (1986). Service level agreement: To negotiate or impose. *Conference proceeding of SHARE Europe*, (p. 37-59). Bristol.
- Compagno, C. (1986). *La valorizzazione delle transazioni nei rapporti interdivisionali*. Milano: CEDAME.
- Compagno, C. (1986). *La valorizzazione delle transazioni nei rapporti interdivisionali*. Milano: Cedame.
- Daft, R. (2001). *Organizzazione aziendale*. Milano: Apogeo.
- Donadeo, A. (1978). *I prezzi di trasferimento nelle aziende organizzate per divisioni*. Milano: Etas Libri.
- Donatelli, A. (1998). I prezzi di trasferimento: Uno schema di analisi multidimensionale. *Problemi di gestione dell'impresa*, 26 59-98.
- Drucker, P. (1973). *Management: Tasks, responsibilities and practices*. New York: Harper Collins.
- Elliot, T. (1990). Pitfalls and joys of service level agreements. *Conference proceedings of SHARE Europe*, (p. 501-9). Bristol.
- Ferraris Franceschi, R. (a cura di) (2007). *Pianificazione e controllo (Vol. I)*. Torino: Giappichelli.
- Ferraris Franceschi, R. (a cura di) (2007). *Pianificazione e controllo (Vol. II)*. Torino: Giappichelli.
- Fumero, S. (2003). *Ricerca e sviluppo nell'industria biotecnologica e farmaceutica*. Torino: Bollati Boringhieri.
- GUFPI (2006). *Metriche del software*. Roma: Franco Angeli.
- Hiles, A. (2000). *Service level agreements*. Brookfield: Rothstein.

- Hiles, A. (2000). *The complete guide to IT service level agreement*. Brookfield: Rothstein.
- IMS (2006). *Il mercato farmaceutico - Italia*. Roma: IMS Health.
- Lachini, M. & Laghi, E. & Cesali, S. (1980). *Le imprese farmaceutiche*. Milano: Giuffrè.
- Madison, R. (1979). Responsibility accounting and transfer pricing. *Management accounting*, 60.
- Madison, R. (1979). Responsibility accounting and transfer pricing. *Management accounting*.
- Miolo Vitali, P. (a cura di) (2008). *Strumenti per l'analisi dei costi (Vol. I)*. Torino: Giappichelli.
- Miolo Vitali, P. (a cura di) (2008). *Strumenti per l'analisi dei costi (Vol. II)*. Torino: Giappichelli.
- Normann, R. (1979). *La gestione strategica dei servizi*. Milano: Etas Libri.
- Paolina, A. (2004). *Il controllo di gestione nelle imprese*. Milano: Giuffrè.
- Pezzetti, G. (2002). *Problematiche di determinazione dei prezzi di trasferimento dei servizi*. Torino: Giappichelli.
- Pilati, M. (1990). *Le politiche dei prezzi di trasferimento*. Milano: EGEA.
- Propst, G. W. (1985). Developing effective service level agreements. *Conference proceeding of CMG*, (p. 704-9). New York.
- Rene, J. (1990). Service level agreements: Pratical implementation. *Proceedings of CMG*. New York.
- Ricciardi, G. (2002). Il 'caso' dei prezzi di trasferimento in una società petrolifera. *Amministrazione e finanza*.
- Rolle, G. & Zona, T. (2003). Il transfer pricing e i servizi infra-gruppo. *Amministrazione e finanza - Serie oro*.
- Simons, R. (2004). *Sistemi di controllo e misure di performance*. Milano: Egea.
- Simontacchi, S. (1999). The cost-plus method: Determination of margin and cost base. *International transfer pricing journal*.
- Tovaglieri, I. (2003). Prezzi di trasferimento e approccio quantitativo: Comparables e indici di bilancio. *Amministrazione e finanza - Serie oro*.
- Vari (1987). ISO 9001.
- Vari (1999). I metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento. *Amministrazione e finanza - Serie oro*, 10 (4) 23-41.
- Zangrandi, A. (1990). *I prezzi di trasferimento nei servizi intermedi ospedalieri*. Bologna: Clueb.